

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

ANA PAULA DE QUADROS

**ORÇAMENTO COMO INSTRUMENTO DA GESTÃO EMPRESARIAL: UM  
ESTUDO DE CASO DE UMA ENTIDADE DO SISTEMA “S”**

CURITIBA  
2017

ANA PAULA DE QUADROS

**ORÇAMENTO COMO INSTRUMENTO DA GESTÃO EMPRESARIAL: UM  
ESTUDO DE CASO DE UMA ENTIDADE DO SISTEMA “S”**

Monografia apresentada como requisito parcial à  
obtenção do título de Especialista, Curso de MBA –  
Auditoria Integral, Setor de Ciências Sociais  
Aplicadas, Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Dr. Blênio Cezar Severo Peixe

CURITIBA

2017

**ANA PAULA DE QUADROS**

**ORÇAMENTO COMO INSTRUMENTO DA GESTÃO EMPRESARIAL: UM  
ESTUDO DE CASO DE UMA ENTIDADE DO SISTEMA “S”**

Monografia aprovada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista,  
Curso de Especialização em MBA – Auditoria Integral, Setor de Ciências Sociais  
Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

---

Professor. Dr. Blênio Cezar Severo Peixe  
Orientador – Departamento Ciências Contábeis - UFPR

---

Prof.

---

Prof.

Curitiba, 30 de Junho de 2017

Dedico este trabalho especialmente a Deus e a minha família, que esteve do meu lado, me apoiando e incentivando em todos os momentos.

## **AGRADECIMENTOS**

Inicialmente agradeço a Deus por abençoar-me nesta jornada e em todos os momentos da minha vida.

A minha família, Renato, Joana e Cintia, pelo apoio, amor, carinho, paciência incentivo e compreensão durante o desenvolvimento deste trabalho.

A Universidade Federal do Paraná pela excelência no ensino e pelas oportunidades oferecidas, aos professores e todos os funcionários envolvidos nesta caminhada.

E por último agradeço, a todas as pessoas que colaboraram direta ou indiretamente para a realização deste trabalho.

"A vitória pertence ao mais perseverante."

Napoleão Bonaparte

## **RESUMO**

Esse estudo teve como objetivo analisar como o orçamento auxilia na gestão orçamentária em uma entidade do Sistema “S” e apresentar como ocorrem os seus procedimentos orçamentários. A metodologia da pesquisa apresenta-se como do tipo descritiva, onde ocorrerá a interpretação e análise dos dados, bibliográfica e documental, onde evidencia-se de forma ampla os conceitos, características e tipos de orçamento e planejamento estratégico para conhecimento geral do processo e pesquisa qualitativa que descreverá a complexidade do problema proposto no trabalho. Foram descritos os procedimentos orçamentários da Entidade conforme as normas do Conselho Nacional e com base nessas informações foi realizada a análise dos dados Orçado x Realizado para um período de três anos. A ferramenta de pesquisa utilizada para entendimento da gestão orçamentária foi um questionário com questões estruturadas o qual foi aplicado em forma de entrevistas aos gerentes e analistas da Entidade. Os resultados deste trabalho demonstraram a importância da gestão orçamentária diante das projeções orçadas e realizadas no decorrer dos exercícios, demonstrando que o valor gasto não deve ultrapassar o valor arrecadado.

Palavras-chave: Orçamento Empresarial, Planejamento Orçamentário, Gestão Orçamentária.

## **ABSTRACT**

This study aimed to analyze how the budget assists the budgetary management in an entity of the System "S" and to present how its budgetary procedures occur. The methodology of the research presents as descriptive with interpretation and analysis of the data, bibliographical and documentary, evidencing widely the concepts, characteristics and types of budget and strategic planning for general knowledge of the process and qualitative research that will describe the complexity of the problem proposed in this job. The Entity's budget procedures were described according to the norms of the National Council and based on this information the analysis of the Budgeted x Realized data was carried out for a period of three years. The research tool used to understand budget management was a structured questionnaire which was applied through interviews with the Entity's managers and analysts. The results of this work demonstrated the importance of budget management in relation to projections budgeted and performed during the fiscal year, demonstrating that the amount spent should not exceed the amount collected.

Key-words: Business Budget, Budget Planning, Budget Management.



## LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – DESENVOLVIMENTO DE PLANEJAMENTOS TÁTICOS .....	22
FIGURA 2 – FLUXOGRAMA DO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO .....	24
FIGURA 3 – FATORES INTERNOS E EXTERNOS .....	26
FIGURA 4 – EVOLUÇÃO DOS PROCESSOS ORÇAMENTÁRIOS .....	38

## LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – OBJETIVOS DO ORÇAMENTO .....	18
QUADRO 2 – ELEMENTOS BÁSICOS DO PLANEJAMENTO .....	21
QUADRO 3 – PRINCIPAIS DIFERENÇAS ENTRE ORÇAMENTO TRADICIONAL E ORÇAMENTO PROGRAMA .....	36
QUADRO 4 – CARACTERÍSTICAS DOS MÉTODOS ORÇAMENTÁRIOS .....	39
QUADRO 5 – CATEGORIAS ECONÔMICAS E GRUPOS .....	42
QUADRO 6 – DESPESAS E RECEITAS – ORÇADO X REALIZADO .....	51
QUADRO 7 – ORÇADO X REALIZADO – GRUPO DE CONTAS – DESPESAS .....	53
QUADRO 8 – ORÇADO X REALIZADO – GRUPO DE CONTAS – RECEITAS .....	54
QUADRO 9 – ORÇADO X RETIFICADO – GRUPO DE CONTAS – DESPESAS ....	55
QUADRO 10 – ORÇADO X RETIFICADO – GRUPO DE CONTAS – RECEITAS ...	56
QUADRO 11 – DESPESAS E RECEITAS – RETIFICADO X REALIZADO .....	57
QUADRO 12 – RETIFICADO X REALIZADO – GRUPO DE CONTAS – DESPESAS .....	59
QUADRO 13 – RETIFICADO X REALIZADO – GRUPO DE CONTAS – RECEITAS .....	61

## LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 – ORÇADO X REALIZADO – DESPESAS .....	52
GRÁFICO 2 – ORÇADO X REALIZADO – RECEITAS .....	52
GRÁFICO 3 – RETIFICADO X REALIZADO – DESPESAS .....	58
GRÁFICO 4 – RETIFICADO X REALIZADO – RECEITAS .....	58
GRÁFICO 5 – % GRUPO DE CONTAS – DESPESAS .....	60
GRÁFICO 6 – % GRUPO DE CONTAS – RECEITAS .....	62

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>11</b>
1.1	CONTEXTO E PROBLEMA	11
1.2	OBJETIVOS	12
1.3	JUSTIFICATIVA	12
<b>2</b>	<b>FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b>	<b>13</b>
2.1	HISTÓRICO DO ORÇAMENTO	13
2.1.1	No Mundo	14
2.1.2	No Brasil	15
2.2	ORÇAMENTO NAS ORGANIZAÇÕES	16
2.3	PLANEJAMENTO E O ORÇAMENTO	18
2.3.1	Conceitos de Planejamento	18
2.3.2	Princípios do Planejamento	19
2.3.3	Fases do Planejamento	20
2.3.3.1	Planejamento Estratégico	20
2.3.3.2	Planejamento Tático	22
2.3.3.3	Planejamento Operacional	23
2.4	PEÇAS ORÇAMENTÁRIAS	25
2.4.1	Orçamento de Vendas	25
2.4.2	Orçamento de Produção	27
2.4.3	Orçamento de Despesas	27
2.4.4	Orçamento de Investimento	28
2.4.5	Orçamento de Caixa	29
2.4.6	Orçamento de resultado projetado	30
2.5	ORÇAMENTO PÚBLICO	31
2.5.1	Definição do Orçamento Público	31
2.5.2	Breve Histórico	31
2.5.2.1	Orçamento Tradicional	33
2.5.2.2	Orçamento Moderno	33
2.5.3	Fundamentos do Orçamento-programa	34
2.5.4	Conceito Orçamento Programa	35
2.5.5	Estrutura Programática	37
2.6	ORÇAMENTO PARA EMPRESAS PRIVADAS	37

2.6.1	Conceitos .....	37
2.6.2	Tipos de Orçamentos .....	38
2.7	CLASSIFICAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS .....	41
2.7.1	Classificação Econômica das Despesas .....	41
2.7.2	Classificação Econômica das Receitas .....	43
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA DA PESQUISA</b> .....	<b>44</b>
3.1	TIPO DE PESQUISA .....	44
3.1.1	Tipologia de Pesquisa quanto aos Objetivos .....	44
3.1.2	Tipologia de Pesquisa quanto aos Procedimentos .....	45
3.1.3	Tipologia de Pesquisa quanto a Abordagem ao Problema .....	45
3.2	PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS .....	45
3.3	PROCESSO ORÇAMENTÁRIO ENTIDADE DO SISTEMA “S” .....	45
3.4	CARACTERIZAÇÃO ENTIDADES DO SISTEMA “S” .....	46
3.5	PROCEDIMENTOS ORÇAMENTÁRIOS DA ENTIDADE DO SISTEMA “S” .....	48
3.5.1	Orçamento Anual .....	48
3.5.2	Retificação Orçamentária .....	49
3.5.3	Suplementação Orçamentária .....	49
3.5.4	Transposição Orçamentária .....	49
3.5.5	Prestação de Contas .....	50
<b>4</b>	<b>ANÁLISE DOS DADOS</b> .....	<b>50</b>
4.1	ANÁLISE DO ORÇAMENTO ORÇADO X REALIZADO .....	50
4.2	ANÁLISE ORÇAMENTO ORÇADO X RETIFICADO .....	55
4.3	ANÁLISE ORÇAMENTO RETIFICADO X REALIZADO .....	57
4.4	ANÁLISE DO ORÇAMENTO SUPLEMENTAÇÃO ORÇAMENTÁRIA .....	62
4.5	PERCEPÇÃO DOS GERENTES E ANALISTAS SOBRE O ORÇAMENTO DA ENTIDADE .....	62
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO</b> .....	<b>65</b>
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>67</b>
	<b>APÊNDICE 1 - QUESTIONÁRIO</b> .....	<b>69</b>

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 CONTEXTO E PROBLEMA

Analisando o referencial teórico sobre orçamento percebe-se que este permite auxiliar os administradores das empresas no planejamento e no controle das operações e através dele alcançar uma visão global da companhia, sendo possível deste modo, acompanhar seu desempenho. Segundo Padoveze (2000, p.369), “o orçamento é a ferramenta de controle por excelência de todo o processo operacional da empresa, pois envolve todos os setores da companhia”.

Nesse sentido, caracteriza-se o orçamento como um dispositivo de ação, o qual orienta e auxilia o processo de decisões da empresa. (ZDANOWICZ, 1984).

Uma empresa inicia seu planejamento por meio da elaboração do orçamento, pois com dados orçamentários efetivos a empresa pode estabelecer metas, determinar objetivos e antecipar dados futuros. Segundo Sanvicente e Santos (1995, p.16), “planejar é estabelecer com antecedência as ações a serem executadas, estimar os recursos a serem empregados e definir as correspondentes atribuições de responsabilidades em relação a um período futuro determinado, para que sejam alcançados satisfatoriamente os objetivos porventura fixados para uma empresa e suas diversas unidades”.

Conforme Zdanowicz (1984, p.18), “toda empresa necessita para seu funcionamento, de um mínimo de planejamento e controle, variando apenas no grau de detalhamento, em função das suas necessidades, do seu tipo e porte”.

Identifica-se como imprescindível para uma empresa, orçar as despesas e as receitas. Deste modo se elabora de acordo com as diretrizes da empresa, o orçamento auxiliará diretamente na gestão empresarial. Nesse sentido, conforme Welsch:

Orçar os gastos, prever as despesas, os custos de produção, os desembolsos e as receitas futuras, pode ser vital para a saúde da empresa. Pois, quando a empresa conhece seu fluxo de caixa antecipadamente pode encontrar soluções para superar as dificuldades e, até mesmo, encontrar oportunidades frente às concorrentes. Mais do que isso, o processo orçamentário pode ser um aliado, modificando a forma de atuação e competição da empresa, permitindo identificar os verdadeiros obstáculos e oportunidades de crescimento. (WELSCH, 1996, p. 69).

Ao realizar o orçamento de uma empresa precisa se conhecer o seu passado, basear se nos seus dados históricos, para realizar um cenário com projeções futuras. A ausência de entendimento do planejamento orçamentário e da realização da empresa pode causar projeções inadequadas a realidade. Conforme Frezatti (2000, p.36), “controle orçamentário deve ser um instrumento que permita à organização entender quão próximos estão seus resultados em relação ao que planejou para dado período”.

O orçamento reflete as ações praticadas pelos gestores, em síntese define se como o mais eficiente instrumento de planejamento e controle colocado à disposição dos administradores de uma empresa. Neste contexto levantou se o seguinte questionamento: Como uma entidade do Sistema “S” realiza o seu orçamento e qual a importância da Gestão em relação ao valor Orçado x Realizado?

## 1.2 OBJETIVOS

- Objetivo Geral

O objetivo deste trabalho foi analisar como o orçamento auxilia na gestão orçamentária em uma entidade do Sistema “S” e apresentar como ocorrem os procedimentos orçamentários, onde serão demonstrados o orçado e realizado dos exercícios de 2014 a 2016.

- Objetivos Específicos

Neste sentido os objetivos específicos são: (i) Apresentar quais os grupos de contas do orçamento apontam maior diferença entre o orçado e o realizado. (ii) Identificar e comentar qual a importância da gestão orçamentária diante das projeções apresentadas nos anos de 2014 a 2016.

## 1.3 JUSTIFICATIVA

O orçamento caracteriza se como uma ferramenta indispensável à gestão e que proporciona o controle e a avaliação da qualidade das previsões elaboradas e suas constantes adaptações e melhorias.

Analisando os serviços oferecidos pela Entidade do Sistema “S”, sua importância para os trabalhadores da indústria e do comércio, sua complexidade e particularidade institucional, tamanho da empresa e os procedimentos orçamentários que se dispõem em Planejamento Orçamentário, Execução Orçamentária, Retificação Orçamentária, Suplementação Orçamentária e Transposição Orçamentária torna-se desafiador verificar a importância da Gestão Orçamentária.

E mediante o levantamento e cruzamento das informações do orçamento será possível analisar quais os principais grupos de contas que apresentam maior diferença entre o Orçado x Realizado neste processo orçamentário.

Esse trabalho apresenta um tema bastante oportuno, pois além de aprimorar os conhecimentos teóricos, auxiliará e contribuirá no aperfeiçoamento das atividades profissionais.

O trabalho será apresentado em cinco seções, distribuídos da seguinte maneira: Na primeira seção contempla a introdução ao tema proposto, o problema de pesquisa, o objetivo geral e os específicos, justificativa e a organização do conteúdo os quais proporcionam o embasamento do trabalho. A segunda seção está formada pela fundamentação teórica, onde encontram-se os embasamentos teóricos do trabalho. Na terceira seção expõem-se a metodologia quanto aos objetivos, procedimentos e quanto a abordagem do problema. Na quarta seção apresenta-se os dados e suas análises juntamente com o estudo de caso realizado da Entidade do Sistema “S”. A quinta seção está composta da conclusão do estudo de caso desenvolvido, onde consta o conhecimento agregado no decorrer das análises e as considerações finais.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

Na fundamentação teórica são apresentados o Histórico do Orçamento, Orçamento nas Organizações, Peças Orçamentárias, Planejamento e o Orçamento, Orçamento Público, Orçamento para as empresas privadas e Classificações Orçamentárias.

### **2.1 HISTÓRICO DO ORÇAMENTO**

Neste tópico foi abordado o Histórico do Orçamento no Mundo e no Brasil.

### 2.1.1 No Mundo

Existem vestígios de práticas orçamentárias, que antecedem o princípio do dinheiro, pois desde a época pré-histórica os homens da caverna analisavam e previam a quantidade de comida necessária para os períodos de inverno e com isto as práticas orçamentárias foram desenvolvidas desde os primórdios.

Conforme Lunkes:

A origem da palavra orçamento deve-se aos antigos romanos, que usavam uma bolsa de tecido chamada de *fiscus* para coletar impostos. Posteriormente, a palavra foi também utilizada para as bolsas da tesouraria e os funcionários que as usavam. Até que no início da idade média, a tesouraria do Reino Unido era conhecida com *fisc*. (LUNKES, 2010, p.28).

No idioma inglês apresenta-se a forma mais conhecida de como nomear orçamento, chamada de *budget*. Na França a expressão era conceituada como *bouge* ou *bougette*, proveniente do latim *bulga*. Aproximadamente entre os anos 1400 e 1450, o termo *bougett* foi incluído no vocabulário inglês. (LUNKES, 2010).

A base das práticas contemporâneas do orçamento tem atribuição com o desenvolvimento da constituição inglesa em 1689, onde a lei determinava que o rei e após ele, o primeiro ministro poderiam cobrar certos impostos ou gastar recursos, porém com a autorização do parlamento.

Conforme Lunkes (2010), a palavra *budget* substituiu o termo bolsa e foi integrado ao dicionário inglês em 1800. Onde em meados do século XVIII, o primeiro ministro levava ao parlamento os planos de despesas embalados em uma bolsa de couro, evento este que passou a se chamar de *opening of the budget*.

A maioria dos procedimentos, políticas e práticas atualmente reconhecidas teve sua evolução no século XIX, segundo Lunkes (2010, p.34), “as principais mudanças nas políticas, procedimentos e práticas orçamentárias conhecidas hoje em dia, aconteceram na França, durante o governo de Napoleão, como parte de um esforço para obter maior controle sobre todas as despesas, principalmente do exército”. Nesse sentido Lunkes reafirma, que as práticas foram sendo aprimoradas no decorrer dos séculos:

Essas práticas foram refinadas durante a Segunda República e o Segundo Império. Por volta de 1860 a França tinha desenvolvido um sistema uniforme de contabilidade, com um ano fiscal padrão e convenções. Os orçamentos eram elaborados considerando todas as despesas e todas as receitas durante o ano fiscal. Por conseguinte o orçamento passou a ser considerado o principal instrumento de política do governo. (LUNKES, 2010, p.36).

Acrescenta ainda Lunkes (2010), que os franceses apontavam os procedimentos orçamentários e as etapas que o formavam, por exemplo, consideravam a quantidade de soldados a ser utilizados no decorrer do ano, reduzia o número de soldados ausentes, calculava a quantidade de equipamentos e mantimentos a ser usado, deste modo, realizava a multiplicação pelo custo unitário para reconhecer a quantidade de recursos necessários.

O primeiro Ministro Gladstone do Reino Unido, em meados do século XIX observou que as técnicas orçamentárias francesas apresentavam uma maneira promissora para controlar finanças do governo. A Inglaterra constituiu o comitê de contas públicas no Parlamento em 1861, e em 1866 os Escritórios da Controladoria e Auditoria Geral. (LUNKES, 2010).

Práticas e conceitos para planejamento e administração financeira que ficaram conhecidas como, o movimento do Orçamento Público, foram desenvolvidas pelo Estados Unidos, no início do século XX. Sendo assim no Orçamento Público, estava composto todo o plano de atividades do governo, onde apresentavam-se todas as receitas e despesas para um período fiscal definido, para isto utilizavam contas-padrões para promover o controle dos gastos. A primeira cidade a introduzir o orçamento público foi Nova York em 1907. Sendo que em 1921, o congresso norte americano aprovou a obrigatoriedade do orçamento público. (LUNKES, 2010).

### 2.1.2 No Brasil

Conforme Leite et al. (2008), no Brasil o orçamento teve sua aplicação, primeiramente na administração pública desde a criação do Erário Régio e do Conselho da Fazenda, em 1808 com a vinda de D. João VI. Posteriormente, a Constituição de 1824 disciplinava que o Ministério da Fazenda deveria receber dos demais ministérios os orçamentos relativos às suas despesas. Já a Constituição de 1891, delegava ao Congresso Nacional o orçamento da receita e a fixação das despesas anualmente. Entretanto, a Lei nº. 4320/64 tornou-se o principal instrumento orientador e disciplinador para o processo de elaboração e execução orçamentária.



Recentemente, a Lei de Responsabilidade Fiscal nº. 101/2000, conhecida como LRF, veio regulamentar uma série de questões relacionadas à administração pública que surgiram em períodos de gestões orçamentárias e financeiras desastrosas que foram responsáveis, em grande parte pela situação econômica do país.

No Brasil a partir de 1940, iniciou se os estudos sobre o orçamento, onde adquiriu seu apogeu somente na década de 1970, quando as empresas passaram a utiliza-lo frequentemente. (LUNKES, 2003)

Diversas dificuldades não possibilitavam a introdução do orçamento conforme o modelo americano. Os motivos do pouco aproveitamento dos métodos orçamentários, segundo Tung eram os seguintes:

- 1) A falta de uma técnica própria. Pois em geral a preocupação das empresas estrangeiras é de planejar e controlar suas operações com base nas moedas de origem. O padrão de desempenho é avaliado com base em reajustes, de acordo com as práticas e conveniências de cada empresa;
- 2) A escassa literatura nacional no campo do planejamento e controle financeiro das empresas, apesar de terem aumentado substancialmente, nos últimos tempos as traduções de obras estrangeiras. Devido a diversidade entre a situação do nosso país e a dos países para os quais tais livros foram escritos, o aproveitamento dessas traduções aqui, tem sido bem reduzido;
- 3) Conforme os entendidos na matéria, o modelo econômico brasileiro é *sui generis*, pois seus problemas e soluções tem características absolutamente próprias. (TUNG, 1983, p.61)

Referindo se as condições econômicas do Brasil, naquela época, existiam diversos estudos sobre controles administrativos, mas nenhum deles tratava especificamente do “Orçamento Empresarial”. Deste modo, os leitores brasileiros e sul americanos dependiam da literatura inglesa, francesa e alemã, as quais apresentavam princípios mundialmente aceitos, porém muitas das vezes eram duvidosos, pois procuravam atender as condições particulares da empresa, que variava da estrutura nacional e da economia brasileira.

## 2.2 ORÇAMENTO NAS ORGANIZAÇÕES

Diversas são as definições para orçamento, conforme Frezatti (2000, p.38), “o orçamento integra o processo de gestão e representa o plano financeiro para viabilizar o alcance da estratégia em determinado período, sendo um dos pilares da gestão e uma das ferramentas fundamentais para o alcance do *accountability*”.

Para Zdanowicz:

- a) orçamento é o instrumento que descreve o plano geral de operações e/ou de capital orientado por objetivos e metas propostos pela alta cúpula diretiva da empresa para um determinado período;
- b) orçamento é a técnica de planejamento global para um determinado período de tempo, baseado em objetivos e metas traçados pela gerência superior;
- c) orçamento é o método de planejamento e controle financeiros vinculado aos planos operacionais e/ou investimentos, visando otimizar o rendimento de recursos físicos e monetários da empresa;
- d) orçamento é a expressão quantitativa e qualitativa, em unidades físicas, medidas no tempo, dos valores monetário. (ZDANOWICZ, 1984, p.18).

Segundo Chagas e Araujo (2013, p. 15), “o orçamento empresarial é a técnica gerencial na qual os interesses coletivos são agrupados e implementados, utilizando as informações contábeis como base para análise de desempenho, planejamento e execução de metas, gestão de estratégias e comparação de resultados”.

Deste modo o objetivo do orçamento caracteriza se em apresentar o programa orçamentário, definindo padrões, normas e procedimentos, que servirão para regulamentar a organização na elaboração e na execução das atividades da empresa. (ZDANOWICZ, 1984)

Apresentam se como algumas particularidades do orçamento:

- I. formal, pois deve atingir toda a hierarquia da empresa, desde a cúpula até o menor nível de comando hierárquico;
- II. reproduz as estruturas existentes, bem como as estruturas planejadas que afetarão o período orçamentário;
- III. deve obedecer rigidamente a estrutura contábil de planos de contas, centros de custos, despesas e receitas;
- IV. deve ser incorporado ao sistema de informação contábil por meio dos lançamentos orçamentários; e
- V. deve consolidar e finalizar as demonstrações financeiras básicas, demonstração de resultados, balanço patrimonial e fluxo de caixa, sendo completados pelas análises financeiras e de rentabilidade. (PADOVEZE e TARANTO, 2009, p. 32).

Portanto o orçamento nas organizações, caracteriza pela ação de planejar e estimar os ganhos e despesas que a empresa apresentará em um período futuro e seu principal objetivo, caracteriza se em estabelecer metas e objetivos os quais devem atingir toda a hierarquia da empresa.

No QUADRO 1, pode se identificar quais os objetivos do orçamento.

QUADRO 1 – OBJETIVOS DO ORÇAMENTO

Objetivos	Descrição
Planejamento	Auxiliar e programar as atividades de um modo lógico e sistemático que corresponda à estratégia de longo prazo da empresa.
Coordenação	Ajuda a coordenar as atividades das diversas partes da organização e garantir a consistência dessas ações.
Comunicação	Informar mais facilmente os objetivos, oportunidades e planos da empresa aos diversos gerentes de equipe
Motivação	Fornecer estímulo aos diversos gerentes para que atinjam metas pessoais e da empresa.
Controle	Controlar as atividades da empresa por comparação com os planos originais, fazendo ajuste onde necessário.
Avaliação	Fornecer bases para a avaliação de cada gerente, tendo em vista suas metas pessoais e as de seu departamento.

FONTE: LUNKES (2003).

Verifica se no quadro acima, que considerando os objetivos do orçamento estes ajudam aos gestores da empresa, a programar, coordenar, informar objetivos, controlar as atividades do setor e fornecer as metas para o seu departamento.

## 2.3 PLANEJAMENTO E O ORÇAMENTO

Para melhor compreensão do orçamento nas organizações será apresentado o conceito, princípios e fases do Planejamento.

### 2.3.1 Conceitos de Planejamento

O planejamento pode ser definido como um processo estabelecido e contínuo, com o objetivo de antecipar a expectativa de acontecimentos e situações futuras, estabelecendo as ações necessárias para à sobrevivência e/ou crescimento da empresa, diante da concretização dos acontecimentos previstos. (SÁ; MORAES, 2005).

Segundo Sanvicente e Santos (1995, p. 16), “planejar é estabelecer com antecedência as ações a serem executadas, estimar os recursos a serem empregados e definir as correspondentes atribuições de responsabilidades em relação a um período futuro determinado, para que sejam alcançados satisfatoriamente os objetivos porventura fixados para uma empresa e suas diversas unidades”.

O Planejamento antecipa e determina quais os objetivos da empresa e o que deve ser feito para alcançá-los. Assim, o estabelecimento dos objetivos considera-se o primeiro passo do planejamento. Diante do exposto, Chiavenato (2000, p. 126), afirma que “planejar é definir os objetivos e escolher antecipadamente o melhor curso de ação para alcançá-los”.

No planejamento, os planos decorrentes das atividades devem ser formais, para que a gestão da empresa possa proceder de maneira integrada e organizada. Os planos devem ser versáteis permitindo adaptações diante de mudanças do cenário econômico. De acordo com Sá e Moraes (2005, p.6), “o planejamento empresarial deve definir de forma clara e objetiva os problemas identificados, os recursos e as metas a serem atingidas e as estratégias das metas”.

Considera-se essencial no processo de planejamento, evitar situações difíceis ou pelo menos minimizar os riscos a serem enfrentados pela empresa, pois com uma administração competente, pode-se planejar, manipular e controlar as variáveis relevantes à vida da empresa. (WELSCH, 2012).

Para Sá e Moraes (2005, p.7), “um bom planejamento empresarial envolve: objetividade, seletividade, coerência, consistência, realismo, ações globais e participativas, flexibilidade e consolidação”.

Para sinalizar o caminho a ser utilizado após o planejamento, a empresa deve utilizar controles, pois são fundamentais para assegurar que a empresa se mantenha na direção correta. Nesse sentido, Frezatti (2007, p.35), afirma que “considera uma abordagem adequada do planejamento, aquela que pondera o orçamento como a forma de controle do resultado futuro. Planejar sem controlar é uma falácia e desperdício de tempo e energia”.

### 2.3.2 Princípios do Planejamento

O planejamento em uma empresa deve respeitar alguns princípios para que os resultados esperados sejam alcançados dentro da organização, sendo primordial os executivos estarem atentos a estes princípios para lhe proporcionarem uma base sólida para o processo decisório pertinente ao planejamento da empresa. Esses princípios se dividem em princípios gerais e específicos.

Para Oliveira, são quatro os princípios gerais para os quais os executivos devem estar atentos:

- a) O princípio da contribuição aos objetivos e, neste aspecto, o planejamento deve sempre visar aos objetivos máximos da empresa.
- b) O princípio da precedência do planejamento, correspondendo a uma função administrativa que vem antes das outras (organização, direção e controle)
- c) O princípio da maior penetração e abrangência, pois o planejamento pode provocar uma série de modificações nas características e atividades da empresa.
- d) O princípio da maior eficiência, eficácia e efetividade. O planejamento deve procurar maximizar os resultados e minimizar as deficiências. (OLIVEIRA, 2001, p.35)

Os princípios específicos do planejamento, segundo Oliveira são:

**Planejamento participativo:** o principal benefício do planejamento não é seu produto, ou seja, o plano, mas o processo envolvido. Nesse sentido, o papel do responsável pelo planejamento não é simplesmente elaborá-lo, mais facilitar o processo de sua elaboração pela própria empresa e deve ser realizado pelas áreas pertinentes ao processo.

**Planejamento coordenado:** todos os aspectos envolvidos devem ser projetados de forma que atuem interdependentemente, pois nenhuma parte ou aspecto de uma empresa pode ser planejado eficientemente se o for de maneira independente de qualquer outra parte ou aspecto.

**Planejamento integrado:** os vários escalões de uma empresa devem ter seus planejamentos integrados. Nas empresas voltadas para o ambiente, nas quais os objetivos empresariais dominam os dos seus membros, geralmente os objetivos são escolhidos de “cima para baixo” e os meios para atingi-los “de baixo para cima”, sendo este último fluxo usualmente invertido em uma empresa cuja função primária é servir os seus membros.

**Planejamento permanente:** essa condição é exigida pela própria turbulência do ambiente, pois nenhum plano mantém seu valor com o tempo. (OLIVEIRA, 2001, p. 37)

Portanto, os princípios gerais e específicos do planejamento servem como norteadores para os gestores, fornecendo condições de como proceder em um processo decisório e de acordo com os objetivos da empresa.

### 2.3.3 Fases do Planejamento

Pode se distinguir as fases do planejamento em Planejamento Estratégico, Planejamento Tático e Planejamento Operacional.

#### 2.3.3.1 Planejamento Estratégico

O planejamento estratégico visa a realização de determinados objetivos através de ações estabelecidas e coordenadas. Pode se mencionar entre estas ações a análise do ambiente interno e externo de âmbito da empresa, o estabelecimento de

metas e estratégias juntamente com a identificação de oportunidades. Nesse sentido, Oliveira afirma:

O Planejamento estratégico é, normalmente, de responsabilidade dos níveis mais altos da empresa e diz respeito tanto a formulação de objetivos quanto à seleção dos cursos de ação a serem seguidos para a sua consecução, levando em conta as condições externas e internas à empresa e sua evolução esperada. Também considera as premissas básicas que a empresa, como um todo, deve respeitar para que o processo estratégico tenha coerência e sustentação decisória. (OLIVEIRA, 2001, p.46).

As estratégias definidas juntamente com as oportunidades identificadas, direcionam para a elaboração de planos funcionais e orçamentos que alocarão os recursos disponíveis.

Segundo Oliveira (2001, p.43), “o planejamento estratégico relaciona-se com objetivos de longo prazo e com maneiras e ações para alcançá-los que afetam a empresa como um todo”.

No QUADRO 2, pode-se identificar os elementos básicos do planejamento.

QUADRO 2 – ELEMENTOS BÁSICOS DO PLANEJAMENTO

<b>Atividades de Planejamento</b>	<b>Nomenclatura / Conceito</b>
Definir o propósito da empresa de acordo com os seus acionistas e ambientes de negócios.	Missão da Empresa: Qual é o negócio da empresa?
Estabelecer orientações gerais para a ação delimitando as áreas de resultado da empresa conforme sua missão.	Diretrizes Básicas: principais linhas de ação?
Estabelecer posições pretendidas nas áreas de resultado identificadas, e coerentemente com a Missão e Diretrizes Básicas.	Metas: Aonde chegar? Quando? Quanto?
Identificar ações para o cumprimento da Missão e das Metas em conformidade com o ambiente de atuação.	Estratégias: Como chegar?
Estabelecer as orientações específicas que será a base para a elaboração dos Planos e Orçamentos, atribuindo responsabilidades por resultados e ações para a efetivação das estratégias.	Premissas: Quem faz o quê? Como? Quando? Quanto?
Estimar as necessidades dos recursos disponíveis e compatibilizá-los com as fontes possíveis, para o atendimento do que a empresa precisa.	Planos e Orçamentos: Com o quê? Quanto? Quem? Quando?
Avaliar o cumprimento das metas e eficácia das estratégias, efetuando das correções necessárias.	Acompanhamento / Controle

FONTE: SÁ; MORAES (2005).

Verifica se no quadro acima, que na fase de atribuição de responsabilidade e ações para a realização das estratégias e metas por resultado, que inicia se o estabelecimento do plano orçamentário.

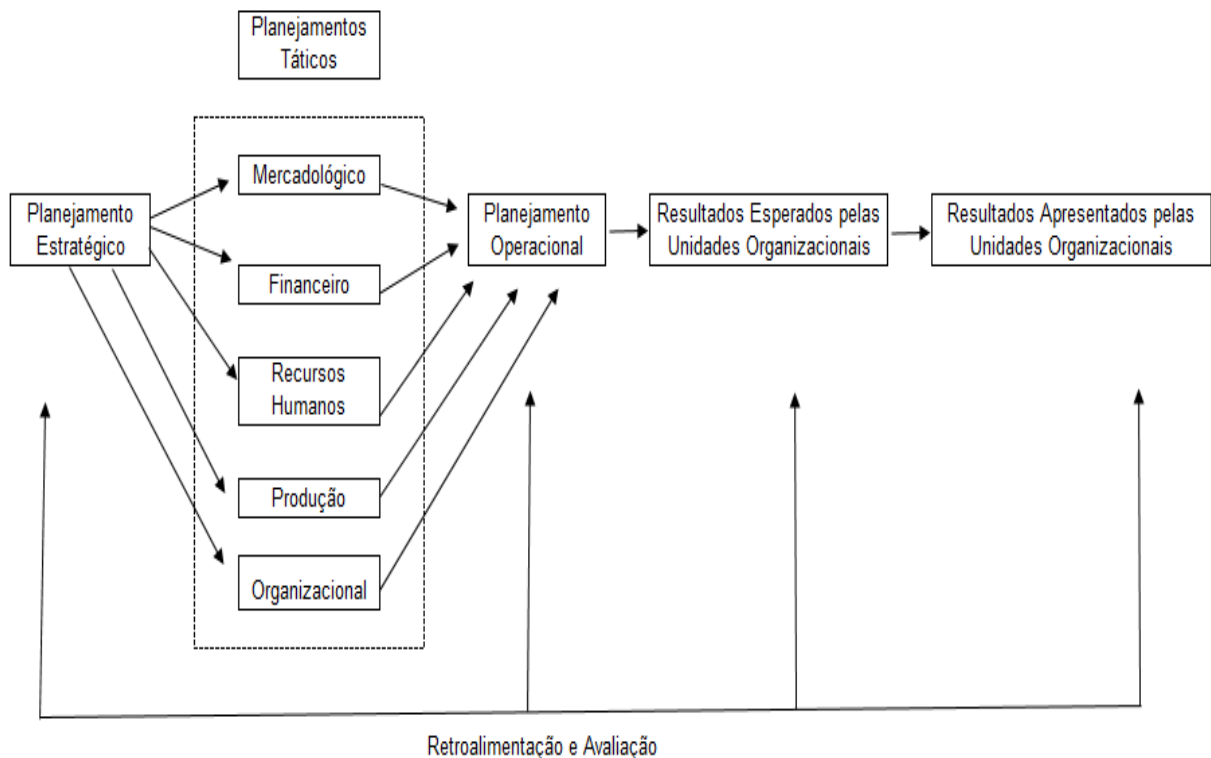
### 2.3.3.2 Planejamento Tático

O planejamento estratégico se desdobra em planejamento tático. O objetivo do planejamento tático caracteriza se em otimizar uma determinada área de resultado e não a empresa como um todo, pois atua com a divisão dos objetivos, estratégias e políticas do seu planejamento estratégico.

Segundo Oliveira (2001, p.46), “o planejamento tático é desenvolvido em níveis organizacionais inferiores, tendo como principal finalidade a utilização eficiente dos recursos disponíveis para a consecução de objetivos previamente fixados, segundo uma estratégia predeterminada, bem como as políticas orientativas para o processo decisório da empresa”.

Na FIGURA 1, podemos identificar o desenvolvimento do planejamento tático.

FIGURA 1 – DESENVOLVIMENTO DE PLANEJAMENTOS TÁTICOS



FONTE: OLIVEIRA (2001).

Percebe-se que o planejamento tático está voltado aos meios para se alcançar os objetivos, onde sua principal finalidade apresenta-se em demonstrar de que modo o setor, processo ou projeto ajudará a alcançar os objetivos da empresa, os quais foram definidos no planejamento estratégico.

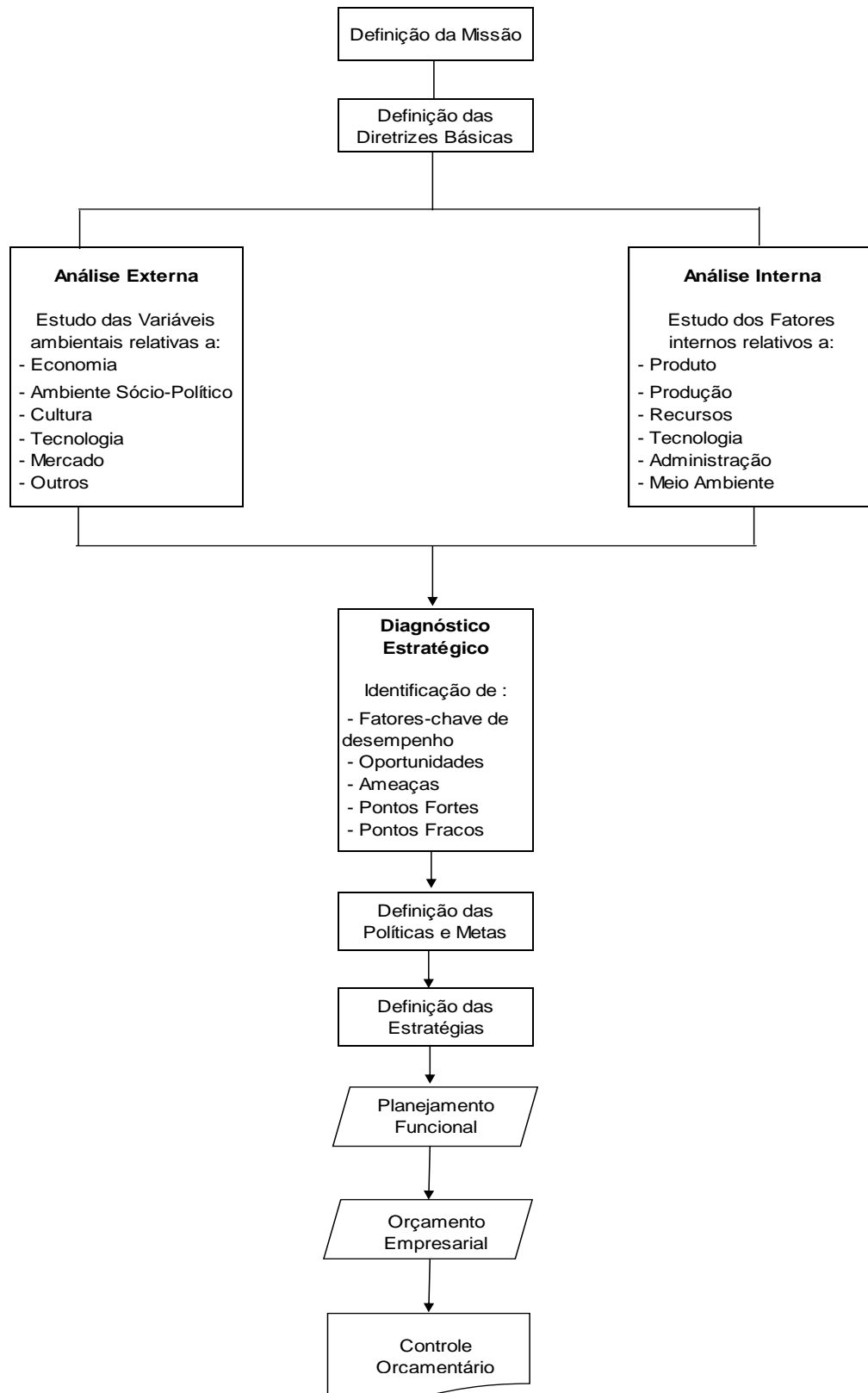
#### 2.3.3.3 Planejamento Operacional

O planejamento operacional auxilia a colocar em prática o planejamento tático da empresa, sua principal característica, a formalização, ocorre por meio de metodologias desenvolvidas e estabelecidas. O planejamento operacional deve conter, os recursos necessários para sua implantação, os procedimentos básicos a serem usados, os resultados previstos, prazos estabelecidos e os responsáveis pela sua execução. Nesse sentido Oliveira (2001, p. 46), afirma “o planejamento operacional pode ser considerado como a formalização, principalmente por meio de documentos escritos, das metodologias de desenvolvimento e implantação estabelecidas”.

Após a definição do planejamento estratégico e do planejamento tático estes devem ser consolidados no planejamento operacional, onde temos, portanto o plano de ação e o orçamento empresarial. A FIGURA 2, demonstra por meio do Fluxograma as etapas essenciais e significativas do planejamento estratégico.



FIGURA 2 – FLUXOGRAMA DO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO



FONTE: SÁ; MORAES (2005).

Portanto, para colocar em prática as ações definidas nos planejamentos, a empresa deve prever os recursos necessários. De forma integrada, a empresa deve levantar o orçamento setorial que caracteriza-se como a expressão numérica dos planos setoriais e o orçamento empresarial que reflete em termos monetários o planejamento de todas as atividades da empresa, demonstrados de forma integrada sob os aspectos financeiros.

## 2.4 PEÇAS ORÇAMENTÁRIAS

O orçamento empresarial tem o papel de comunicar as metas e os meios para atingi-los em uma empresa, deste modo, se administrado em diversas áreas e proposto com que todas as atividades trabalhem com um único fim estabelecido no planejamento estratégico. Sendo assim apresentam-se as peças orçamentárias que fazem parte deste processo que são: Orçamento de Vendas, Orçamento de Produção, Orçamento de Despesas, Orçamento de Investimentos, Orçamento de Caixa e Orçamento de Resultado Projetado.

### 2.4.1 Orçamento de Vendas

O orçamento de vendas apresenta um papel significativo em uma organização, pois representa o ponto inicial das decisões internas e externas, onde elabora-se as vendas futuras para um período de tempo.

Segundo Sanvicente e Santos:

Sua principal função é a determinação do nível de atividades futuras da empresa. Todos os demais orçamentos são desenvolvidos em função do orçamento de vendas, ou seja, tendo-se determinado o que será vendido, em que quantidade e quando, e conta-se com as informações principais para a determinação dos recursos necessários para o atendimento dessas vendas em quantidade, qualidade e por período de tempo. (SANVICENTE e SANTOS, 1995, p.43).

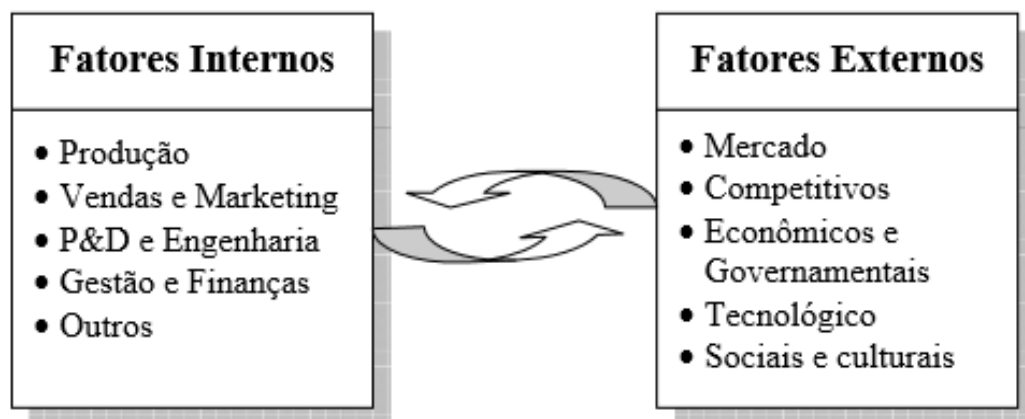
Cabe ao executivo da área de vendas a projeção do orçamento deste setor, porém compete a diretoria e sua revisão e aprovação devido à importância para toda a empresa. O acerto do orçamento de vendas se deve principalmente a:

- a) cuidado na elaboração do orçamento de vendas, no que se refere à determinação no potencial de mercado, ao nível de demanda, à pesquisa de mercado e de consumidor, ao nível de preços, etc;
- b) esforço desenvolvido pelos executivos do departamento de vendas para alcançar os objetivos e as metas fixadas no plano de lucros;
- c) elaboração do orçamento de vendas realistas. (ZDANOWICZ, 1984, p. 37).

Um problema complexo no gerenciamento das vendas a ser orçado, está nos fatores externos como: nível de preços do mercado, demanda, clima entre outros, variando de acordo com o ramo de atividade da empresa. Segundo Sanvicente e Santos (2000, p.44), “a dificuldade que se encontra nessa análise é decorrente, muitas vezes, da carência de informações necessárias e da impossibilidade de quantificação de algumas dessas variáveis”.

O orçamento de vendas apresenta diversos fatores limitantes e restritivos, assim como os demais, não devendo ser planejado com indiferença a organização. Segundo Lunkes (2003, p. 54), “os fatores restritivos se dividem em: internos e externos”. Conforme apresentado na FIGURA 3 abaixo:

FIGURA 3 – FATORES INTERNOS E EXTERNOS



FONTE: LUNKES (2003).

Visualiza-se na figura acima, que os fatores internos e externos apresentam diversas condições restritivas e limitantes, sendo alguns internos da própria empresa como a produção, vendas e marketing, P&D, engenharia e gestão e finanças, e como fatores externos apresentam-se o mercado competitivo, economia, governo e tecnologias os quais impactam diretamente no orçamento de vendas, sendo este orçamento considerado como a pedra basilar do planejamento da empresa.

### 2.4.2 Orçamento de Produção

O orçamento de produção tem seu início nas projeções de vendas, onde será possível a empresa analisar a quantidade dos produtos ou mercadorias para atender a demanda esperada. Para Sanvicente e Santos (1995, p. 58), “consiste basicamente em um plano de produção para o período considerado, visando atender as vendas orçadas e os estoques preestabelecidos”.

O orçamento de produção com base nas unidades de vendas planejadas, calcula a quantidade de matéria prima, o custo de mão de obra direta e as despesas utilizadas na fabricação, de acordo com os requisitos de insumos e produtos estabelecidos. (ZDANOWICZ, 1984)

Ressalta se que a responsabilidade da elaboração do orçamento de produção cabe ao representante máximo do setor, pelo fato de ser o responsável por esta execução e possuir as informações referentes a atividade. Porém a decisão final caberá à diretoria devido à necessidade de coordenação com as outras áreas.

Diversos são os objetivos que o orçamento de produção deve atender, mas segundo Zdanowicz dentro os mais importantes estão:

- a) estabelecer políticas aos níveis desejados de estoques de matérias primas, produtos prontos e produtos em processamento;
- b) planejar a quantidade de cada produto que deve ser fabricado para cumprir às exigências de vendas e estar de acordo com as políticas de estoque fixadas pela empresa;
- c) programar ou escalonar a produção para períodos intermediários de tempo. (ZDANOWICZ, 1984, p. 69).

Lunkes (2010, p.45), “considera a determinação de níveis de estoque uma estimativa de grande importância de forma que, o excesso de estoques no mês pode conduzir a reduções na produção e demissão de empregados no mês seguinte ou a ociosidade de mão-de-obra e equipamentos”.

Portanto o orçamento de produção, deve considerar vários fatores internos, como o plano de vendas, capacidade de produção entre outros. O planejamento nesta fase, pode auxiliar na busca por um custo menor do produto, facilitando a ação do departamento de vendas, para gerar melhores resultados.

### 2.4.3 Orçamento de Despesas

De acordo com Sanvicente e Santos (1995, p. 112), “as despesas administrativas incluem todas as despesas necessárias para a gestão das operações de uma empresa e também os itens relativos a pessoal, viagens, telefonemas, telegramas, material de escritório, depreciação, seguros, taxas, energia elétrica, serviços prestados por terceiros”.

Segundo Zdanowicz (1984, p. 103), “as despesas administrativas são em geral custos fixos e se concretizam na supervisão ou na prestação de serviços e todas as principais funções de uma empresa, ao invés de relacionarem com o desempenho de uma única função”.

Conforme Zdanowicz, as despesas administrativas caracterizam-se em:

- a) pessoal burocrático;
  - b) pessoal das relações industriais;
  - c) *staff* diretivo;
  - d) custo de expediente (material de escritório, telefone, etc).
- (ZDANOWICZ, 1984, p. 104).

Devem conter nos objetivos das despesas administrativas:

- a) custo básico por centro de custo;
- b) atividades do setor, abrangendo a descrição dos seus objetivos;
- c) exposição de atividades que possam ser restringidas, no caso de redução dos objetivos e das metas da empresa;
- d) atividades que possam ser ampliadas, em caso de acréscimo dos objetivos e das metas da empresa. (ZDANOWICZ, 1984, p. 104)

Verifica-se que as particularidades das despesas administrativas estão em representar os gastos que serão pagos nas operações da empresa e compõem as atividades gerais que beneficiam todas as fases do negócio.

#### 2.4.4 Orçamento de Investimento

A importância do orçamento de investimento constitui-se no fato que as decisões tomadas impactam na rentabilidade e na lucratividade durante vários exercícios e representam normalmente valores relevantes para a empresa.

Diante do exposto, Frezatti afirma que:

O plano de investimento decorre da etapa de montagem do plano estratégico, pois, caso o plano estratégico tenha sido desenvolvido de maneira estruturada, frequentemente além das definições de missão, objetivos e

estratégias, os planos de longo prazo, também deveriam ser definidos os investimentos em ativo permanente decorrentes de projetos de longo prazo. (FREZATTI, 2007, p.28).

No orçamento de capital se consideram as despesas com aquisições de máquinas, veículos, construções e modificações que tenham caráter de melhoria. (SANVICENTE E SANTOS, 1995).

O orçamento de capital está vinculado com planos de longo prazo sendo fundamental para qualquer empresa, pois a natureza dos investimentos em ativos imobilizados não permite flexibilidade suficiente para efetuar mudanças radicais sem prejuízos. (SANVICENTE E SANTOS, 1995).

A elaboração do orçamento de capital envolve:

- a) a geração de propostas de investimento;
- b) a estimação dos fluxos de caixa das diversas propostas;
- c) a avaliação dos fluxos de caixa;
- d) a escolha de projetos com base em um critério de aceitação; e
- e) a reavaliação permanente dos projetos de investimento já aceitos e em execução. (SANVICENTE e SANTOS, 1995, p. 126).

Assim sendo, o orçamento de investimentos torna possível a projeção a longo prazo as quais contribuem para a aquisição de maquinários, veículos, construções e projetos que são os facilitadores para a execução da atividade da empresa.

#### 2.4.5 Orçamento de Caixa

Para Zdanowicz (1984, p. 113), “o orçamento de caixa é o instrumento utilizado pelo administrador financeiro com a finalidade de detectar se o somatório de ingressos e o somatório de desembolsos em determinado período irá apresentar excedentes de caixa ou escassez de recursos financeiros”.

Segundo Sá e Moraes (2005, p. 98), “o orçamento de caixa visa registrar o planejamento das entradas e saídas de caixa, da qual depende a liquidez e a disponibilidade de recursos da empresa. É praticamente impossível administrar eficazmente as finanças da empresa, sem que tenha como ferramenta um orçamento de caixa bem planejado”.

O orçamento de caixa visa demonstrar o equilíbrio entre a entrada e o desembolso da empresa. Nesse sentido, conforme Zdanowicz (1984, p. 115), “o orçamento de caixa refere-se às operações projetadas pela empresa, em termos de

ingressos e de desembolso. Estes dados deverão ser captados nos orçamentos de vendas, produção e despesas operacionais, assim como as informações relativas aos prazos de crédito para vendas e compras com as respectivas datas de pagamentos ou recebimentos”.

As vantagens do orçamento de caixa de acordo com Zdanowicz, são as seguintes:

- a) estabelecer o nível de caixa, em termos de capital de giro;
- b) aplicar os excedentes de caixa, por exemplo, mercado de capitais;
- c) captar empréstimos, em períodos de desembolso, para suprir deficiências de caixas temporárias;
- d) ampliar ou substituir itens do ativo fixo, que o total dessas aquisições podem atingir montantes vultosos, exigindo que o desembolso de caixa seja planejado com antecedência;
- e) proporcionar a seleção de linhas de crédito junto a instituições financeiras;
- f) analisar a conveniência de serem comprometidos os recursos, por exemplo, compra de matéria-prima. (ZDANOWICZ, 1984, p. 116).

Nota se que o orçamento de caixa demonstra as entrada e saídas projetadas da empresa, e permite agrupar todos os orçamentos, onde busca garantir os recursos financeiros para atender a demanda da empresa.

#### 2.4.6 Orçamento de resultado projetado

As projeções de demonstração de resultados permitem a avaliação de todo o planejamento realizado, sendo a peça orçamentária mais importante do processo orçamentário.

De acordo com Zdanowicz (1984, p.131), “o demonstrativo de resultado do exercício projetado é elaborado a partir dos orçamentos operacionais auxiliares, a saber: orçamento de vendas, orçamento de produção e orçamento das despesas operacionais. Com base nestes orçamentos, é possível elaborar o demonstrativo de resultado do exercício projetado e apresentá-lo para aprovação pelo comitê orçamentário”.

Segundo Sanvicente e Santos:

A responsabilidade pela elaboração das projeções de resultados e do balanço pertence ao diretor de orçamentos. Tendo recebido todos os planos parciais dos diversos departamentos, esse executivo os analisa com vistas à identificação de quaisquer erros óbvios ou omissões. Normalmente, é feita uma análise comparativa dos valores orçados com os valores reais do último

ano, na qual as principais variações são identificadas e analisadas à luz das alterações propostas no orçamento. (SANVICENTE e SANTOS, 1995, p. 167).

Além das peças orçamentárias utilizadas para o planejamento do orçamento variarem conforme a empresa, ocorrem as variações conforme o método de orçamento a ser utilizado, os quais serão apresentados nos próximos tópicos.

## 2.5 ORÇAMENTO PÚBLICO

O orçamento público caracteriza-se como o instrumento pelo qual o Governo estima as receitas e fixa as despesas, para poder monitorar as finanças públicas e executar as ações governamentais, possibilitando o objetivo estatal de bem comum.

### 2.5.1 Definição do Orçamento Público

A definição de orçamento segundo Silva (2004, p. 43), “é um plano de trabalho governamental expresso em termos monetários, que evidencia a política econômica - financeira do Governo e em cuja elaboração foram observados os princípios da unidade, universalidade, anualidade, especificações e outros”.

Segundo Cruz (1988, p.23), o orçamento público “é um meio de prever as intenções da programação econômica e financeira que o Poder Executivo deseja adotar no exercício financeiro seguinte”.

Conforme o Manual do Gestor Público, guia formulado pela Secretaria da Fazenda (2011, p.122), “O orçamento público é um processo que possui conotação administrativa (ou de gestão), financeira, econômica, contábil e legal, por meio do qual o Poder Legislativo autoriza a execução de despesas públicas destinadas a consecução de um programa de governo. Constitui-se em poderoso instrumento de controle, por delimitar a ação do gestor, visto que este só pode efetuar despesas que estejam autorizadas na peça orçamentária”.

### 2.5.2 Breve Histórico

Os aspectos que estabelecem o orçamento público são diversos, mas entre eles o político, contábil, jurídico, econômico, financeiro e administrativo. A definição de



orçamento público sofreu diversas mudanças ao longo do tempo, em decorrência da alteração de suas funções, hoje distintas daquelas que o caracterizavam no passado. Percebe-se a evolução conceitual do orçamento público em duas fases: o orçamento tradicional e o orçamento moderno. (GIACOMONI, 2002).

De acordo com Burkhead (1971, citado por Giacomoni, 2002, p.64), “o orçamento público tradicional surgiu como instrumento formalmente acabado, na Inglaterra, por volta de 1822”.

A principal função do orçamento público caracterizou-se por proporcionar um controle político sobre os Executivos, pois sua utilização teve como foco ser um instrumento disciplinador das finanças públicas. (GIACOMONI, 2002).

Diante das situações econômicas, passando a interferir na busca de soluções do sistema econômico, antes de finalizar o século XIX, o Estado abandonou a sua neutralidade. Foi na virada para o século XX, que surgiu a ideia do orçamento público moderno, o qual caracterizou-se como instrumento na administração pública, referindo-se à programação, execução e controle. (GIACOMONI, 2002).

Segundo Giacomoni (2002, p.52), No Brasil “é na Constituição Imperial de 1824 que surgem as primeiras exigências no sentido de elaboração de orçamentos formais por parte das instituições imperiais”.

Não existe concordância entre os autores de que a primeira lei de orçamento foi a de 1824 da Constituição Imperial, pois os mecanismos de arrecadação eram deficientes, as comunicações apresentavam dificuldades e existiam conflitos com normas legais. Desta forma, esses fatores frustraram aquela Lei Orçamentária. Em 15/12/1830 foi aprovado o Decreto Legislativo que fixava a despesa e orçava a receita, para o exercício de primeiro de julho de 1831 a 30 de junho de 1832. O decreto de 1832 foi considerado como a primeira lei de orçamento brasileiro. (GIACOMONI, 2002).

O Congresso Nacional em 1964 aprovou a Lei de número 4320, no dia 17 de março. A contribuição para resultar nesta lei foi do Conselho Técnico de Economia e Finanças, especialistas e algumas disposições dos manuais das Nações Unidas. Com a Lei 4320 padronizou-se o modelo orçamentário para União, Estados e Municípios. Porém não foi possível a implantação do orçamento-programa, devido às condições formais e metodológicas. (GIACOMONI, 2002).

A Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964 estabelece normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Na Lei n.º 4.320/64, o anexo 5 dispõe da Classificação Funcional-Programática: código e estrutura. Porém em 1968 o orçamento federal substituiu a classificação funcional por outra formada por programas e subprogramas. (GIACOMONI, 2002).

Segundo Burkhead (1971 citado por Giacomoni, 1999, p.30), “o orçamento público deve claramente apresentar os propósitos dos programas propostos para alcançar estes objetivos, e os dados quantitativos que permitam medir as realizações e o trabalho de cada programa”.

Pode se definir, deste modo, as duas fases do Orçamento Público: Orçamento Tradicional e Orçamento Moderno.

#### 2.5.2.1 Orçamento Tradicional

O orçamento tradicional, também conhecido como orçamento clássico, caracteriza se por apresentar somente a previsão da receita e a autorização da despesa, deste modo, classificando-as e distribuindo-as como gasto, de acordo com Giacomoni:

No orçamento tradicional, o aspecto econômico tinha posição secundária. As finanças públicas caracterizavam se por sua “neutralidade”, o equilíbrio financeiro impunha se naturalmente e o volume do gasto público não chegava a pesar significativamente em termos econômicos. Os tratadistas clássicos preferiam analisar questões ligadas à tributação e seus efeitos, considerando a despesa pública como um mal necessário”. (GIACOMONI, 2002, p.65).

Conforme Giacomoni (2002, p.66), “no plano técnico, o orçamento tradicional, ao lado da utilização da linguagem contábil adotava classificações suficientes apenas para instrumentalizar o controle de despesas. Duas eram as classificações clássicas: a) por unidades administrativas (isto é, os órgãos responsáveis pelos gastos) e; b) por objeto ou item de despesa (pessoal, material, etc)”.

#### 2.5.2.2 Orçamento Moderno

No orçamento moderno, destacam-se dois tipos de orçamento: Orçamento de Desempenho e Orçamento-Programa

No orçamento de desempenho, o gestor preocupa-se com o que o governo realiza e não com o que compra, este processo orçamentário caracteriza-se por apresentar duas dimensões do orçamento, o objeto de gasto e um programa de trabalho, onde demonstra as ações desenvolvidas.

De acordo com Giacomoni (2002, p.67), “o orçamento é um plano que expressa em termos de dinheiro, para um período de tempo definido, o programa de operações do governo e os meios de financiamento desse programa”.

O orçamento-programa pode ser compreendido como um plano de trabalho, um instrumento de planejamento da ação do governo, por meio da identificação dos seus programas de trabalho, projetos e atividades, além da implantação de objetivos e metas, bem como a previsão dos custos relacionados. (GIACOMONI, 2002).

### 2.5.3 Fundamentos do Orçamento-programa

O conhecimento do orçamento-programa foi extraído da experiência federal americana, obtida com a implantação do Orçamento de Desempenho (*performance budget*, sistema este experimentado inicialmente durante a Segunda Guerra Mundial e recomendado pela Primeira (1949) e pela Segunda Comissão Hoover (1955) para a adoção de todo o serviço público. (GIACOMONI, 2002).

Conforme Giacomoni (2002, p.152), “No final dos anos 50 e início dos anos 60, a ONU, por meio de seus diversos organismos, inclusive a Comissão Econômica para a América Latina (CEPAL), patrocinou intensa programação de reuniões e debates das novas propostas visando a sua assimilação pelas equipes de orçamento dos países-membros”.

O orçamento-programa incorporou novos conceitos, após perder as características de organicidade existentes no modelo da ONU. De acordo com Giacomoni:

Essa concepção híbrida, dominante inclusive no Brasil, tornou o orçamento programa mais avançado, mais distanciado das possibilidades reais de implantação, mais “ideal”. Uma das consequências disso poderia ser a diminuição do interesse das equipes responsáveis pelos orçamentos em prosseguir na adoção dos novos conceitos e procedimentos que, além de complexos, não teriam a “estabilidade” que seria necessária segundo uma

estratégia de implantação gradual. Em estudo destinado a tornar mais rigorosa a base teórica do orçamento-programa, seus autores concluem que: a prática formal da técnica de orçamento na América Latina, inadvertidamente e pouco a pouco, está perdendo seus propósitos fundamentais e, sob a aparente forma programática, persistem em muitos casos as mesmas rotinas do orçamento tradicional. (GIACOMONI, 2002, p.152).

Percebe-se que o orçamento-programa apresentou diversas alterações e adquiriu novos conceitos mudando sua organicidade a qual continha no modelo da ONU.

#### 2.5.4 Conceito Orçamento Programa

Conforme Giacomoni:

Em documento de 1959, a ONU conceituava Orçamento-programa como: Um sistema em que se presta particular atenção às coisas que um governo realiza mais do que às coisas que adquire. As coisas que um governo adquire, tais como serviços pessoais, provisões, equipamentos, meios de transporte, etc., não são, naturalmente, senão meios que emprega para o cumprimento de suas funções. As coisas que um governo realiza em cumprimento de suas funções, podem ser estradas, escolas, terras distribuídas, casos tramitados e resolvidos, permissões expedidas, estudos elaborados ou qualquer das inúmeras coisas que podem ser apontadas. O que não fica claro nos sistemas orçamentários é esta relação entre coisas que o governo adquire e coisas que realiza. (GIACOMONI, 2002, p.152).

O diferencial do orçamento programa estava na sua organicidade, pois possuía todos os componentes bem articulados, proporcionando chances reais de implantação em substituição ao desatualizado orçamento tradicional. (GIACOMONI, 2002).

A definição dos elementos essenciais do Orçamento-Programa, em concordância com o *performance budget* americano são:

- Os objetivos e propósitos perseguidos pela instituição, e para consecução são utilizados os recursos orçamentários;
- Os programas, isto é, os instrumentos de integração dos esforços governamentais no sentido da concretização dos objetivos;
- Os custos dos programas medidos por meio da identificação dos meios ou insumos, tais como pessoal, material, equipamentos e serviços, necessários para a obtenção dos resultados;
- Medidas de desempenho com a finalidade de atestar as realizações e os esforços despendidos na execução dos programas. (GIACOMONI, 2002, p. 153).

Pode se observar no QUADRO, 3 as Principais diferenças entre o Orçamento Tradicional e o Orçamento Programa:

QUADRO 3 – PRINCIPAIS DIFERENÇAS ENTRE ORÇAMENTO TRADICIONAL E ORÇAMENTO PROGRAMA

<b>Orçamento Tradicional</b>	<b>Orçamento-programa</b>
O processo orçamentário é dissociado dos processos de planejamento e programação.	O orçamento é o elo entre o planejamento e as funções executivas da organização.
A alocação de recursos visa à aquisição de meios.	A alocação de recursos visa à consecução de objetivos e metas.
As decisões orçamentárias são tomadas tendo em vista as necessidades das unidades organizacionais.	As decisões orçamentárias são tomadas com base em avaliações e análises técnicas das alternativas possíveis.
Na elaboração do orçamento são consideradas as necessidades financeiras das unidades organizacionais.	Na elaboração do orçamento são considerados todos os custos dos programas, inclusive os que extrapolam o exercício.
A estrutura do orçamento dá ênfase aos aspectos contábeis de gestão.	A estrutura do orçamento está voltada para os aspectos administrativos e de planejamento.
Principais critérios classificatórios: unidades administrativas e elementos.	Principal critério de classificação: funcional programático.
Inexistem sistemas de acompanhamento e medição do trabalho, assim como dos resultados.	Utilização sistemática de indicadores e padrões de medição do trabalho e dos resultados.
O controle visa avaliar a honestidade dos agentes governamentais e a legalidade no cumprimento do orçamento.	O controle visa avaliar a eficiência, a eficácia e a efetividade das ações governamentais.

FONTE: GIACOMONI (2002).

Verifica se no quadro acima que o orçamento tradicional caracteriza se, pelo fato de apresentar somente a previsão da receita e a autorização da despesa, neste tipo de orçamento seu processo orçamentário está em dissociar o planejamento e a programação orçamentária, entretanto no orçamento-programa ocorre o estabelecimento de objetivos e metas, bem como a previsão de custos e avaliação dos resultados.

### 2.5.5 Estrutura Programática

O Programa apresenta-se como o elemento básico da estrutura do Orçamento-programa. Bastante utilizado no âmbito da administração e do planejamento. Alguns exemplos em que o conceito de programa é utilizado são: Programa Energético, Programa de desenvolvimento Urbano, Programa de Saneamento Básico e outros. (GIACOMONI, 2002).

Pode caracterizar-se o programa por três aspectos de acordo com Giacomoni:

- a) representa o nível máximo de classificação do trabalho a cargo das unidades, administrativas superiores do governo (ministérios, autarquias, fundações, empresas etc.);
- b) é traduzido por um produto final;
- c) que representa os objetivos para as quais a unidade foi criada. (GIACOMONI, 2002, p.163).

Outro elemento essencial na estrutura do Orçamento-programa, a atividade, pode ser definida como uma divisão do esforço total, dentro de um programa ou subprograma e sua finalidade apresenta-se em contribuir para a entrega ou realização de um Programa. (GIACOMONI, 2002).

Conforme Giacomoni (2002, p. 163) “a atividade representa um agrupamento de operações de trabalho ou tarefas, geralmente executadas por unidades administrativas de nível secundário, dentro de uma organização a fim de alcançar as metas e objetivos do programa da unidade”.

## 2.6 ORÇAMENTO PARA EMPRESAS PRIVADAS

Neste tópico será estudado os conceitos e tipos de orçamentos para empresas privadas.

### 2.6.1 Conceitos

De acordo com Welsch (1973 citado por Lunkes, 2003, p.38) “define orçamento como um plano administrativo que abrange todas as fases das operações para um período futuro definido. É a expressão formal das políticas, planos, objetivos

e metas estabelecidas pela alta administração para a empresa como um todo, bem como para uma de suas subdivisões”.

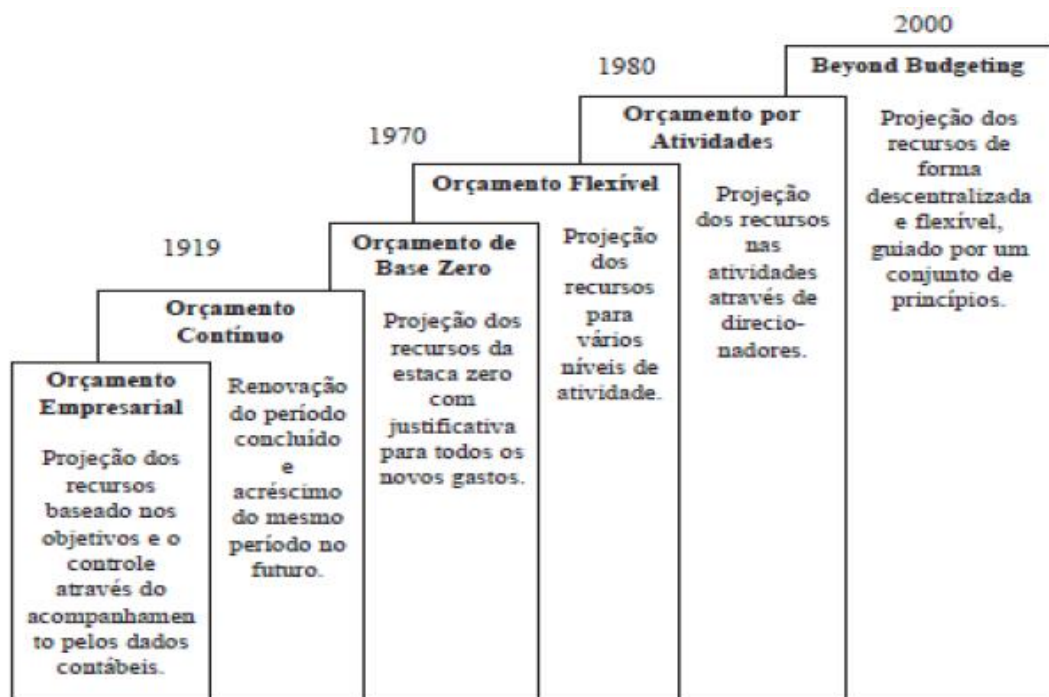
Segundo Zdanowicz (1983 citado por Lunkes, 2003 p.38) o orçamento “é um instrumento que descreve um plano geral de operações e/ou de investimentos por determinado período, orientado pelos objetivos e metas propostas pela alta administração”.

### 2.6.2 Tipos de Orçamentos

Na criação de um sistema orçamentário, o responsável por realizar o orçamento, além de decidir o que será orçado, deverá optar pelo método orçamentário, que mais se adapte à sua atividade ou modelo de gestão.

O processo orçamentário passou por diversas adequações no decorrer dos anos, onde a evolução das práticas orçamentárias, realizou se em seis etapas principais: orçamento empresarial, orçamento contínuo, orçamento base zero, orçamento flexível, orçamento por atividades e o *beyond budgeting*. (LUNKES, 2010). Como pode ser observado na FIGURA 4.

FIGURA 4 - EVOLUÇÃO DOS PROCESSOS ORÇAMENTÁRIOS



FONTE: LUNKES (2010).

Diversos são os métodos orçamentários existentes, deste modo serão apresentados no QUADRO 4 as principais características dos seguintes métodos: orçamento contínuo, orçamento base zero, orçamento flexível, orçamento por atividades, gerenciamento matricial e *beyond budgeting*.

QUADRO 4 - CARACTERÍSTICAS DOS MÉTODOS ORÇAMENTÁRIOS

Tipos de Orçamentos	Características
Orçamento Contínuo	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Normalmente é elaborado em 12 meses, quando o mês atual termina, outro é acrescentado no futuro;</li> <li>- Será revisado e reprojetado mensalmente, trimestralmente ou semestralmente;</li> <li>- A elaboração tem início com a distribuição dos relatórios orçamentários mensais, onde a postura dos envolvidos deve ser proativa, onde ocorrerá a correção dos problemas e distorções orçamentárias;</li> <li>- Existe a possibilidade de orçar períodos menores e possibilita a inserção de novas variáveis.</li> </ul>
Orçamento Base Zero	<ul style="list-style-type: none"> <li>- As previsões orçamentárias são elaboradas como se as operações da empresa estivessem começando, desprezando informações passadas;</li> <li>- Realiza a elaboração e a priorização de "pacotes de decisão", onde nestes pacotes constam os seguintes dados: Breve descrição da atividade; Objetivo ou Finalidade; Gastos e Benefícios da atividade; Consequência da não execução da atividade; Medidas de desempenho; Atividades alternativas.</li> <li>- Utiliza a metodologia da Torre para aprovação dos pacotes de decisão, onde os pacotes priorizados vão formando a torre de recursos aprovados.</li> </ul>
Orçamento Flexível	<ul style="list-style-type: none"> <li>- necessita e permite a maior participação dos membros da organização, mas somente com a informação de qualidade é possível a aplicação deste método;</li> <li>- fornece os custos para uma faixa de atividades, os quais podem ser usados no planejamento ao mostrarem quanto os custos serão em vários níveis de atividade.</li> </ul>



Tipos de Orçamentos	Características
Orçamento por Atividades	<ul style="list-style-type: none"> <li>- permite identificar os recursos alocados para cada atividade e como estas estão contribuindo para maximizar as oportunidades de seus produtos e clientes;</li> <li>- permite ampliar e melhorar o entendimento de custos, servir de apoio para tomadas de decisão e dar suporte ao planejamento;</li> <li>- É orientado primordialmente para resultados financeiros.</li> </ul>
Gerenciamento Matricial	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Realiza controle cruzado das Despesas e Receitas, onde se identificam os itens mais relevantes e estes passam a ter um planejamento e controle duplicado;</li> <li>- Análise entre Linhas e Colunas;</li> <li>- Possui Gestores de linha e colunas;</li> <li>- Deve fazer parte do modelo orçamentário e ser aceito dentro da cultura orçamentário da empresa.</li> </ul>
Beyond Budgeting	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Trabalha com projeções mais sintéticas, não analíticas como o orçamento clássico;</li> <li>- Realiza ajustes contínuos às projeções;</li> <li>- Fornece metas relativas aos gestores, revendo-as periodicamente;</li> <li>- Acompanha as operações por meio de benchmarkings, preferencialmente externos;</li> <li>- Não realiza comparações entre o real x orçado, mas sim, real x metas relativas x indicadores de desempenho baseado em benchmarkings;</li> <li>- Prove recursos para investimentos quando necessário;</li> <li>- Remuneração variável em cima de benchmarkings e metas revistas continuamente.</li> </ul>

FONTE: Autora (2017).

Nota se, portanto que são diversos os métodos orçamentários e estes apresentam elementos e características diferenciadas, o método a ser definido pela empresa pode variar conforme a expectativa e gestão empresarial.

## 2.7 CLASSIFICAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS

A conta apresenta-se como o elemento básico de expressão do orçamento, pois a linguagem orçamentária é essencialmente contábil, deste modo por meio da conta torna-se possível, antecipar as situações patrimoniais, registrar a movimentação patrimonial e demonstrar os resultados patrimoniais. (GIACOMONI, 2002).

Segundo Giacomoni:

A conta é ao mesmo tempo, instrumento de análise e de síntese. De análise, já que possibilita a representação de toda e qualquer variação nos elementos patrimoniais, e de síntese, pois o agrupamento das contas permite o conhecimento dos resultados globais da gestão. A seleção das contas e seu ordenamento num Plano de Contas condicionam as possibilidades de obtenção de informações, tanto no nível analítico como no sintético. Em face disso, a classificação das contas assume enorme importância dentro do contexto orçamentário que, como se sabe, traz em seu bojo implicações de diversas ordens: políticas, administrativas, econômicas, jurídicas, financeiras, contábeis etc. (GIACOMONI, 2002, p. 91).

A classificação das contas segundo a natureza e de acordo com a categoria econômica divide-se em: Despesas e Receitas.

### 2.7.1 Classificação Econômica das Despesas

A classificação econômica da despesa orçamentária é constituída por duas categorias: Despesas Correntes e Despesas de Capital.

Caracterizam-se como Despesas Correntes, as destinadas à produção de bens e serviços correntes. De acordo com Giacomoni compreendem:

Dotações para manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas a atender a obra de conservação e adaptação de bens imóveis, e as Dotações para as despesas às quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manutenção de outras entidades de direito público ou privado. (GIACOMONI, 2002, p. 107).

As Despesas de Capital classificam-se como as despesas que auxiliam para a formação ou aquisição de bem de capital e de produtos para revenda, a concessão de empréstimos e a amortização de dívidas. (GIACOMONI, 2002).

Vinculam-se as categorias econômicas, os grupos que dividem-se em seis, conforme o QUADRO 5.

QUADRO 5 – CATEGORIAS ECONÔMICAS E GRUPOS

Categorias econômicas	Grupos
Despesas Correntes	1. Pessoal e Encargos Sociais 2. Juros e Encargos da Dívida 3. Outras Despesas Correntes
Despesas de Capital	4. Investimentos 5. Inversões Financeiras 6. Amortização da Dívida

FONTE: GIACOMONI (2002).

O principal intuito dos grupos está em demonstrar os agregados da despesa orçamentária: pessoal, juros, amortização da dívida. Constituem um conjunto, onde parte são típicas subcategorias econômicas e parte são elementos responsáveis por parcelas importantes da despesa. (GIACOMONI, 2002).

De acordo com Giacomoni define-se do seguinte modo cada grupo:

**Pessoal e Encargos Sociais:** Despesa de natureza salarial decorrentes do efetivo exercício de cargo, emprego ou função de confiança no setor público, do pagamento dos proventos de aposentadorias, reformas e pensões, das obrigações trabalhistas de responsabilidade do empregador, incidentes sobre a folha de salários e contribuição a entidades fechadas de previdência.

**Juros e Encargos da Dívida:** Despesas com o pagamento de juros, comissões e outros encargos de operações de crédito internas e externas contratadas, bem como da dívida pública mobiliária.

**Outras Despesas Correntes:** Despesas com aquisição de material de consumo, pagamento de diárias, contribuições, subvenções, auxílio alimentação, auxílio transporte, além de outras despesas da categoria econômica “Despesas Correntes” não classificáveis nos demais grupos de natureza de despesa,

**Investimentos:** Despesas com o planejamento e a execução de obras, inclusive com a aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, e com a aquisição de instalações, equipamentos e material permanente.

Inversões Financeiras: Despesas com a aquisição de imóveis ou bens de capital já em utilização, aquisição de títulos representativos do capital de empresa ou entidade de qualquer espécie.

**Amortização da Dívida:** Despesas com o pagamento e/ou refinanciamento do principal e da atualização monetária ou cambial da dívida pública interna ou externa, contratual ou mobiliária. (GIACOMONI, 2002, p. 108).

Verifica se, portanto, que cada grupo das categorias econômicas das despesas está responsável por alocar o tipo de despesas correspondente.

## 2.7.2 Classificação Econômica das Receitas

A classificação econômica da receita orçamentária é constituída por duas categorias: Receitas Correntes e Receitas de Capital.

As Receitas Correntes correspondem, as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras. (GIACOMONI, 2002).

As Receitas de Capital são procedentes da realização de recursos financeiros, proveniente de constituição de dívida, da conversão em espécie, de bens e direitos e o superávit do Orçamento Corrente. (GIACOMONI, 2002).

Os principais grupos das Receitas são: receita tributária, receita de contribuições, receita patrimonial, receita agropecuária, receita industrial, receita de serviços, transferências correntes, outras receitas correntes, operações de crédito, alienação de bens, amortização de empréstimos, transferências de capital e outras receitas de capital. De acordo com Giacomoni, defini se cada grupo da seguinte maneira:

**Receita Tributária:** compreende apenas a receita oriunda de tributos, conforme estabelecido na legislação tributária brasileira, ou seja, de impostos, taxas e contribuições de melhoria.

**Receita de Contribuições:** engloba as contribuições sociais (previdenciárias, salário-educação, etc) e econômicas.

**Receita Patrimonial:** oriunda da exploração econômica do patrimônio da instituição, especialmente juros, aluguéis, dividendos, receita de concessões e permissões etc.

**Receita Agropecuária:** decorre da exploração econômica de atividades agropecuárias: agricultura, pecuária, silvicultura etc.

**Receita Industrial:** derivada de atividades industriais, extrativa mineral, de transformação, de construção e de serviços industriais de utilidade pública. (Energia elétrica, água e esgoto, limpeza pública e remoção do lixo).

**Receita de Serviços:** decorre de atividades como: comércio, transporte, comunicação, serviços hospitalares, serviços educacionais, culturais, recreativos etc.

**Transferências Correntes:** são os recursos financeiros recebidos de pessoas jurídicas ou físicas que serão aplicados no atendimento de despesas correntes.

**Outras Receitas Correntes:** envolvem receitas não enquadradas nas classificações anteriores, multas, juros de mora, indenizações, cobrança da dívida ativa e receitas diversas.

**Operações de Crédito:** envolvem a captação de recursos para atender a desequilíbrios orçamentários, ou ainda, financiar empreendimentos públicos.

**Alienação de Bens:** compreende o resultado obtido com a alienação de bens patrimoniais, ações, títulos, bens móveis, imóveis etc. (GIACOMONI, 2002, p. 136).

Verifica se, portanto, que cada grupo das categorias econômicas das receitas está responsável por alocar o tipo de receita correspondente.

### 3 METODOLOGIA DA PESQUISA

De acordo com Beuren et al. (2013, p.40), “monografia é um trabalho acadêmico que objetiva a reflexão sobre um tema ou problema específico e que resulta de um procedimento de investigação sistemática”.

Na sequência apresenta-se a metodologia utilizada neste trabalho com a definição dos tipos de pesquisas, que divide-se em: tipologia de pesquisa quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos e quanto a abordagem ao problema.

#### 3.1 TIPO DE PESQUISA

A metodologia utilizada para a realização deste trabalho, consistirá em pesquisa, análise documental e estudo de caso.

Serão analisados relatórios de execução orçamentária referentes ao período de 2014 a 2016.

As tipologias de pesquisa utilizadas para desenvolver esse trabalho serão divididas quanto: aos objetivos, aos procedimentos e a abordagem do problema.

##### 3.1.1 Tipologia de Pesquisa quanto aos Objetivos

Quanto aos objetivos a pesquisa será descritiva, onde ocorrerá interpretação e análise dos dados da entidade do Sistema “S”. De acordo com Beuren et al. (2013 citado por GIL, 1999), a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis.

### 3.1.2 Tipologia de Pesquisa quanto aos Procedimentos

A pesquisa bibliográfica e documental será usada para a fundamentação teórica do projeto. O estudo de caso se aplicará para a realização das análises e alcance dos objetivos propostos no trabalho.

Segundo Beuren et al. (2013 apud GIL, 1999), “a pesquisa bibliográfica é desenvolvida mediante material já elaborado, principalmente livros e artigos científicos”.

De acordo com Beuren et al. (2013, p.84), “a pesquisa do tipo estudo de caso caracteriza se principalmente pelo estudo concentrado de um único caso”.

### 3.1.3 Tipologia de Pesquisa quanto a Abordagem ao Problema

A pesquisa qualitativa descreverá a complexidade do problema proposto no trabalho, avaliará a interação das variáveis e permitirá o entendimento das particularidades do empresa em estudo. (BEUREN, 2013).

## 3.2 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS

A fonte de dados e as informações foram fornecidas pela Entidade do Sistema “S”. Por meio das informações e exploração dos valores orçados e realizados apresentados nos quadros, realizou se a análise da execução orçamentária. Para identificar a compreensão dos gerentes e analistas sobre o planejamento e a gestão orçamentária da Entidade, foi realizada uma entrevista, a qual era composta por 10 questões.

## 3.3 PROCESSO ORÇAMENTÁRIO ENTIDADE DO SISTEMA “S”

Com o objetivo de analisar e conhecer o processo orçamentário da Entidade do Sistema “S”, este trabalho apresentou os conceitos, característica e objetivos de todas as Entidades do Sistema. Dentre estas Instituições foi escolhida uma a qual trataremos por Entidade do Sistema “S”, conforme solicitado pelos Dirigentes da

Instituição e desta foram descritos os procedimentos orçamentários conforme as suas normas, sendo estas específicas para cada Instituição.

Com a participação de Gerentes e Analistas foi possível analisar e descrever sobre o valor orçado x realizado e o Processo Orçamentário da Entidade.

### 3.4 CARACTERIZAÇÃO ENTIDADES DO SISTEMA “S”

Os Serviços Sociais Autônomos, também chamados de Sistema “S”, são entidades criadas por lei, de regime jurídico de direito privado, sem fins lucrativos, e foram instituídas para ministrar assistência ou ensino a determinadas categorias sociais, tendo autonomia administrativa e financeira. No cumprimento de sua missão institucional estão ao lado do Estado. Embora sejam criados por lei, não integram a Administração Pública Direta ou Indireta, contudo, por administrarem recursos públicos, especificamente as contribuições parafiscais, devem justificar a sua regular aplicação, em conformidade com as normas e regulamentos emanados das autoridades administrativas competentes. (CGU – CONTOLADORIA GERAL DA UNIÃO, 2013).

O Sistema “S” é composto por instituições ligadas à indústria, comércio, agricultura, transporte e cooperativas, que apresenta como objetivo melhorar, promover e possibilitar o bem estar dos funcionários, na saúde, no lazer e na educação profissional.

Fazem parte do sistema S: Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI), Serviço Social do Comércio (SESC), Serviço Social da Indústria (SESI), Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC), Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo (SESCOOP), Serviço Social de Transporte (SEST), Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte (SENAT) e Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE).

As Entidades do Sistema “S” surgiram do interesse dos empresários em contribuir para a melhor formação profissional e bem estar de seus funcionários. As atividades desenvolvidas pelas Entidades não podem ser consideradas como serviço público, pois não atendem algumas particularidades e características dos órgãos públicos.

Para Moreira:

O simples fato de uma entidade privada desenvolver atuação de interesse público não seria suficiente para submeter seus atos, nem, especificamente, os atos praticados sob seus próprios regimes e métodos privados de gerência de seus bens, pessoal e serviços, à órbita pública administrativa, pois interesses públicos de fomento não são nem exclusivos do Estado nem, tampouco, incompatíveis com a gestão privada. (MOREIRA, 2005, citado por Batalha, 2009, p.14).

O Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI), foi criado em 22 de janeiro de 1942, a educação é um dos seus pilares. A instituição disponibiliza cursos de iniciação profissional, aprendizagem industrial, qualificação e aperfeiçoamento profissional, cursos técnicos, graduação tecnológica e pós-graduação, além de possuir uma rede de laboratórios o qual dá apoio para o desenvolvimento da inovação em cooperação com a indústria. Tem como missão promover a educação profissional e tecnológica e a inovação, contribuindo para elevar a competitividade da indústria brasileira.

O Serviço Social do Comércio (SESC), tem como característica básica a ação educativa a qual está presente direta ou indiretamente nas atividades desenvolvidas nas áreas de educação, saúde, cultura, esporte, lazer e ação social. Tem como missão prover soluções para a qualidade de vida do comerciário e seus familiares por meio da educação, cultura, saúde e lazer.

O Serviço Social da Indústria (SESI), foi implantado em julho de 1946, onde atua no apoio as indústrias em ações para promover uma melhor competitividade para o trabalhador, suas famílias e a comunidade, estimulando o seu desenvolvimento pessoal e profissional.

O Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC), é o principal agente de educação voltado para o comércio de bens, serviços e turismo, onde atua desde 1946. Comtempa cursos de iniciação profissional continuada à pós-graduação, sendo estes presenciais e a distância.

O Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), tem como missão realizar a educação profissional, a assistência técnica e as atividades de promoção social na área rural, todos os anos esta entidade atende diversos brasileiros do meio rural, onde contribui para sua profissionalização e sua integração na sociedade. O SENAR é a escola que tira a tecnologia das prateleiras e leva ao campo.

O Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo (SESCOOP), atua no desenvolvimento do cooperativismo e oferece serviços de capacitação profissional, assessoria, consultoria e atividades sociais e culturais para as cooperativas.



O Serviço Social de Transporte (SEST) e o Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte (SENAT), foram criados em 14 de setembro de 1993, onde atuam para o desenvolvimento do setor de transporte do país, sendo por meio da formação e qualificação de profissionais para o mercado.

O Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), promove a competitividade e o desenvolvimento sustentável dos empreendimentos de micro e pequeno porte, as soluções desenvolvidas por esta entidade atendem desde o empreendedor que pretende abrir seu primeiro negócio até pequenas empresas que já estão consolidadas e buscam uma nova posição no mercado.

### 3.5 PROCEDIMENTOS ORÇAMENTÁRIOS DA ENTIDADE DO SISTEMA “S”

A Entidade do Sistema “S” utiliza como princípios fundamentais e elementos básicos o Orçamento-Programa para realizar seu orçamento.

Deste modo a Entidade utiliza centros de responsabilidade onde demonstra suas atividades e as divide por áreas atendendo os critérios da funcional-programática.

O Orçamento-Programa tem como objetivo, atender a obrigatoriedade de gerar e apresentar as informações de acordo com o modelo orçamentário da União, deste modo se faz a utilização destes princípios na Entidade.

#### 3.5.1 Orçamento Anual

De acordo com o Manual de Procedimentos Orçamentários emitido pelo Conselho Nacional da Entidade, o Departamento Nacional disponibilizará até o dia 05 de agosto de cada ano, as orientações para a elaboração do orçamento anual para o ano seguinte e a projeção de receitas para o exercício.

A Entidade ou Departamento Regional, elaborará seu próprio orçamento para o exercício seguinte, onde contemplará todas as despesas e receitas referente a sua atividade e após este processo encaminhará esta composição aprovada pelo seu respectivo Conselho Regional, até o dia 31 de agosto de cada ano ao Departamento Nacional.

O orçamento dos Departamentos Regionais são consolidados pelo Departamento Nacional até o dia 15 de outubro de cada ano, o qual é responsável por

submeter para à aprovação do Conselho Nacional em reunião ordinária do mês de novembro.

O Conselho Nacional enviará os dados consolidados das Entidades ao Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome até o dia 30 de novembro.

### 3.5.2 Retificação Orçamentária

O Departamento Nacional enviará até o dia 05 de maio de cada ano, as orientações para a elaboração da retificação do orçamento vigente para a Entidade, onde apresentará a reestimativa de receitas para o exercício.

Seguindo o mesmo princípio do Orçamento Anual a Entidade encaminhará a proposta de retificação orçamentária aprovada pelo Conselho Regional ao Departamento Nacional até 10 de Junho de cada ano.

Na reunião ordinária em julho o Conselho Nacional realizará a aprovação da retificação orçamentária solicitadas pelos Departamentos Regionais.

### 3.5.3 Suplementação Orçamentária

A Entidade em situações extraordinárias desde que comprovada, poderá realizar a suplementação do orçamento vigente, onde enviará os dados juntamente com a justificativa ao Departamento Nacional, devendo a mesma estar aprovada pelo seu respectivo Conselho Regional e cumprir o prazo até o dia 15 de setembro de cada ano.

As suplementações orçamentárias dos Regionais será consolidada até o dia 05 de outubro de cada ano pelo Departamento Nacional e após será encaminhado ao Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome até o dia 10 de outubro.

### 3.5.4 Transposição Orçamentária

O procedimento de transposição de dotações orçamentárias na Entidade, será considerado como dotação, o valor atribuído a cada elemento integrante das categorias econômicas, sendo as Despesas Correntes e Despesas de Capital.

O total transposto não ultrapassará o percentual de vinte e cinco por cento sobre o total da respectiva categoria Econômica.

As transposições devem ocorrer somente:

- I – Entre elementos integrantes da Categoria Econômica Despesas Correntes;
- II – Entre elementos integrantes da Categoria Econômica Despesas de Capital; e
- III – De elementos integrantes da Categoria Econômica Despesas de Capital.

A Entidade elaborará a transposição de dotações orçamentárias e encaminhará ao Conselho Nacional até o dia 31 de Janeiro do ano seguinte, aprovada pelo seu Conselho Regional.

### 3.5.5 Prestação de Contas

A prestação de contas da Entidade, deverá ser apresentada ao Departamento Nacional até o último dia de fevereiro.

O Departamento Nacional encaminhará todas as prestações de contas dos Departamentos Regionais, juntamente com seu parecer ao Diretor Geral do Conselho Nacional até 10 de março de cada ano.

As prestações de contas dos Departamentos Regionais são apresentadas ao Tribunal de Contas da União até o dia 31 de maio do exercício seguinte.

## 4 ANÁLISE DOS DADOS

Na análise dos dados foi abordado os seguintes tópicos: análise do orçamento Orçado x Realizado, análise do orçamento Orçado x Retificado, análise do orçamento Retificado x Realizado, análise do orçamento Suplementação Orçamentária e Percepção dos Gerentes e Analistas sobre o orçamento da Entidade.

### 4.1 ANÁLISE DO ORÇAMENTO ORÇADO X REALIZADO

Para análise do valor Previsto x Realizado da Entidade do Sistema “S”, foram utilizados como base os anos de 2014, 2015 e 2016. Deste modo foi possível comparar a variação entre orçado x realizado do exercício de 2014 a 2016.

Conforme o QUADRO 6, pode se analisar a variação entre o valor Orçado x Realizado das despesas e receitas gerais da Entidade.

QUADRO 6 - DESPESAS E RECEITAS - ORÇADO X REALIZADO

DESPESAS			
Ano	Orçado	Realizado	Variação (%)
2014	334.600.000,00	328.477.236,96	-2%
2015	384.303.434,00	347.502.387,17	-10%
2016	363.942.694,00	322.475.410,17	-11%

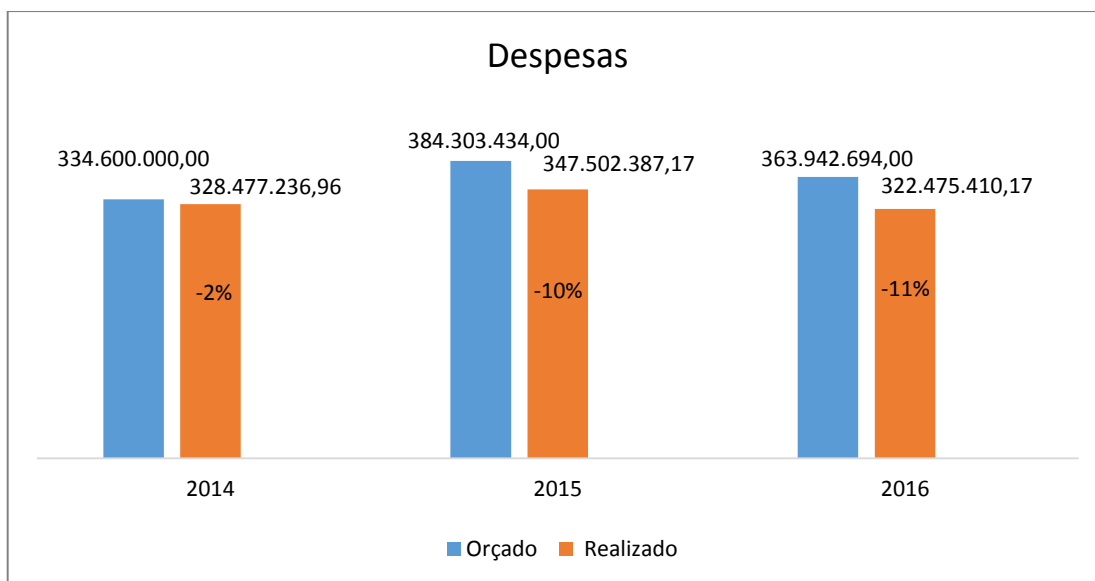
  

RECEITAS			
Ano	Orçado	Realizado	Variação (%)
2014	334.600.000,00	341.512.472,34	2%
2015	384.303.434,00	359.551.888,36	-6%
2016	363.942.694,00	344.273.832,84	-5%

FONTE: Autora (2017).

Verifica se que a realização da Despesa em 2016 foi 11% menor se comparado com o valor Orçado, no exercício de 2015 a execução ficou em 10% menor quando comparado com a previsão inicial do Orçamento e no ano de 2014 o valor orçado x realizado teve uma variação de 2% a menor do valor Orçado. Conforme ilustrado no GRÁFICO 1, pode se observar está variação.

GRÁFICO 1 – ORÇADO X REALIZADO – DESPESAS

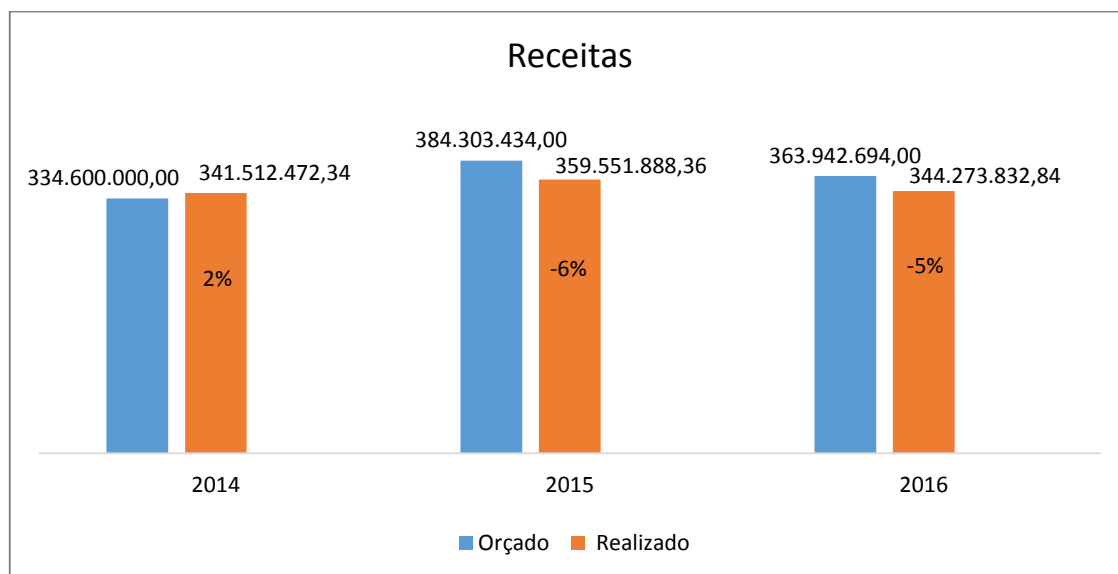


FONTE: Autora (2017).

Portanto pode se observar no gráfico acima, a variação das despesas nos anos de 2014, 2015 e 2016.

A realização da receita teve uma variação a menor de 5% em 2016 do valor orçado x realizado, em 2015 ficou em 6% a menor e no ano de 2014 obteve uma variação de 2% a maior do valor Orçado. Conforme ilustrado no GRÁFICO 2, pode se observar esta variação.

GRÁFICO 2 – ORÇADO X REALIZADO – RECEITAS



FONTE: Autora (2017).

Deste modo é possível constatar que a realização das receitas nos anos de 2014, 2015 e 2016 foi superior ao valor das despesas deste período e pode se verificar que a Entidade conseguiu alcançar os resultados planejados do seu orçamento, não gastando mais do que o valor arrecadado.

No QUADRO 7, apresenta se o Orçado x Realizado, destacado pelos grupos de contas das despesas.

QUADRO 7 - ORÇADO X REALIZADO - GRUPO DE CONTAS - DESPESAS

DESPESAS					
Grupo de Contas	Ano	Orçado	Realizado	(Realizado - Orçado)	Variação (%)
Salários e Encargos	2014	179.859.096,00	177.510.451,19	-2.348.644,81	-1%
	2015	199.647.601,73	188.384.715,72	-11.262.886,01	-6%
	2016	191.735.036,44	178.187.771,50	-13.547.264,94	-7%
Total: Salários e Encargos		571.241.734,17	544.082.938,41	-27.158.795,76	-5%
Outras Despesas Correntes	2014	135.140.904,00	136.965.948,19	1.825.044,19	1%
	2015	161.236.967,28	135.060.857,41	-26.176.109,87	-16%
	2016	152.427.196,56	128.781.608,76	-23.645.587,80	-16%
Total: Outras Despesas Correntes		448.805.067,84	400.808.414,36	-47.996.653,48	-11%
Investimentos	2014	19.600.000,00	14.000.837,58	-5.599.162,42	-29%
	2015	23.418.864,99	24.056.814,04	637.949,05	3%
	2016	19.780.461,00	15.506.029,91	-4.274.431,09	-22%
Total: Investimentos		62.799.325,99	53.563.681,53	-9.235.644,46	-15%

FONTE: Autora (2017).

Quando analisada a execução orçamentária das despesas, por grupos de contas com o valor inicial Orçado para os três anos, pode se observar a assertividade do valor orçado com o realizado. Destaque para os investimentos, que no ano de 2016

a realização orçamentária foi 22% a menor do orçado, em 2015 ficou 3% acima do valor inicial Orçado e em 2014, ficou 29% a menor se comparado o valor realizado com o orçado.

No QUADRO 8, demonstra se o Orçado x Realizado, destacado pelos grupos de contas das receitas.

QUADRO 8 - ORÇADO X REALIZADO - GRUPO DE CONTAS - RECEITAS

RECEITAS					
Grupo de Contas	Ano	Orçado	Realizado	(Realizado - Orçado)	Variação (%)
Outras Receitas Correntes	2014	59.277.919,00	51.477.593,23	-7.800.325,77	-13%
	2015	54.524.380,00	39.929.854,15	-14.594.525,85	-27%
	2016	37.574.727,98	24.681.092,88	-12.893.635,10	-34%
Total: Outras Receitas Correntes		151.377.026,98	116.088.540,26	-35.288.486,72	-23%
Receitas de Contribuição	2014	195.664.729,00	206.803.890,02	11.139.161,02	6%
	2015	220.651.659,00	213.295.307,79	-7.356.351,21	-3%
	2016	211.944.921,00	212.836.378,13	891.457,13	0%
Total: Receitas de Contribuição		628.261.309,00	632.935.575,94	4.674.266,94	1%
Receitas de Capital	2014	0,00	0,00	0,00	0%
	2015	6.000.000,00	1.569.301,33	-4.430.698,67	-74%
	2016	0,00	848.500,00	848.500,00	100%
Total: Receitas de Capital		6.000.000,00	2.417.801,33	-3.582.198,67	-60%
Receitas de Serviço	2014	77.402.263,00	79.070.710,99	1.668.447,99	2%
	2015	99.622.185,00	99.333.965,10	-288.219,90	0%
	2016	110.487.585,57	99.608.614,98	-10.878.970,59	-10%
Total: Receitas de Serviço		287.512.033,57	278.013.291,07	-9.498.742,50	-3%
Receitas Patrimoniais	2014	2.255.089,00	4.160.278,10	1.905.189,10	84%
	2015	3.505.210,00	5.423.459,99	1.918.249,99	55%
	2016	3.935.459,45	6.299.246,85	2.363.787,40	60%
Total: Receitas Patrimoniais		9.695.758,45	15.882.984,94	6.187.226,49	64%

FONTE: Autora (2017).

Verifica se no quadro acima que o grupo de contas de Outras Receitas Correntes nos três exercícios, apresenta uma instabilidade entre orçado x realizado, pois em 2014 apresentava uma realização 13% a menor, em 2015 apresentou 27% a

menor e em 2016 este percentual aumentou para 34% a menor entre o valor orçado e realizado, demonstrando a dificuldade de previsão para este grupo de contas.

As Receitas de Contribuição no ano de 2016 equilibraram a realização com o valor orçado, em 2015 a realização ficou 3% a menor e em 2014 a realização foi 6% a maior.

A Receita de Capital realizada no ano de 2016 não foi prevista no orçamento inicial e em 2015 a realização ficou 74% a menor do valor previsto.

Já as Receitas de Serviços apresentaram uma média de 3% a menor nos últimos três exercícios, demonstrando assim uma realização abaixo do valor estimado.

As Receitas Patrimoniais nos três anos apresentaram uma realização acima do valor Orçado, sendo em 2016 um percentual 60% a maior, no ano de 2015, 55% a maior e em 2014 o percentual foi de 60% a maior, devido as grandes variações nos rendimentos de aplicações financeiras, deste modo o valor realizado superou o valor Orçado.

#### 4.2 ANÁLISE ORÇAMENTO ORÇADO X RETIFICADO

Para análise do valor Orçado x Retificado da Entidade do Sistema “S”, foram utilizados como base os anos de 2014, 2015 e 2016. Deste modo foi possível comparar a variação entre esses períodos.

Conforme o QUADRO 9 abaixo, apresenta se o Orçado x Retificado, destacado pelos grupos de contas das despesas.

QUADRO 9 - ORÇADO X RETIFICADO - GRUPO DE CONTAS - DESPESAS

DESPESAS				
Grupo de Contas	Ano	Orçado	Retificado	Variação (%)
Salários e Encargos	2014	179.859.096,00	181.652.370,00	1%
	2015	199.647.601,73	195.607.398,61	-2%
	2016	191.735.036,44	183.030.922,65	-5%
Outras Despesas Correntes	2014	135.140.904,00	148.177.352,47	10%
	2015	161.236.967,28	154.000.794,88	-4%
	2016	152.427.196,56	153.716.112,70	1%
Investimentos	2014	19.600.000,00	26.670.277,53	36%
	2015	23.418.864,99	27.412.119,51	17%
	2016	19.780.461,00	28.959.333,65	46%
Total Geral	-	1.082.846.128,00	1.099.226.682,00	2%

FONTE: Autora (2017).



A variação entre o valor Orçado x Retificado no grupos de despesas, teve uma variação total de 2%, onde o maior percentual de variação encontra se no grupo de investimentos e outras despesas correntes.

No grupo de Despesas com Investimentos e Outras Despesas Correntes é que se concentram a maior parte das retificações orçamentárias, pois o grupo de despesas correntes apresenta uma infinidade de contas contábeis conforme o plano de contas da entidade o que torna necessário diversos ajustes, já no grupo de investimentos as decisões de valores aprovados para o exercício ocorrem a nível estratégico, sendo estes incluídos somente no momento da Retificação Orçamentária.

No QUADRO 10, apresenta se o Orçado x Retificado, destacado pelos grupos de contas das receitas.

QUADRO 10 - ORÇADO X RETIFICADO - GRUPO DE CONTAS - RECEITAS

RECEITAS				
Grupo de Contas	Ano	Orçado	Retificado	Variação (%)
<b>Outras Receitas Correntes</b>	2014	59.277.919,00	60.662.591,00	2%
	2015	54.524.380,00	49.133.432,37	-10%
	2016	37.574.727,98	26.090.773,00	-31%
<b>Receita de Contribuição</b>	2014	195.664.729,00	204.389.875,00	4%
	2015	220.651.659,00	216.531.261,00	-2%
	2016	211.944.921,00	215.457.405,00	2%
<b>Receitas de Capital</b>	2014	0,00	4.000.000,00	100%
	2015	6.000.000,00	8.000.000,00	33%
	2016	0,00	14.741.314,00	100%
<b>Receitas de Serviço</b>	2014	77.402.263,00	84.324.642,00	9%
	2015	99.622.185,00	99.861.723,66	0%
	2016	110.487.585,57	105.444.418,00	-5%
<b>Receitas Patrimoniais</b>	2014	2.255.089,00	3.122.892,00	38%
	2015	3.505.210,00	3.493.895,97	0%
	2016	3.935.459,45	3.972.459,00	1%
<b>Total Geral</b>		<b>1.082.846.128,00</b>	<b>1.099.226.682,00</b>	<b>2%</b>

FONTE: Autora (2017).

No grupo de receitas destacam se com maior retificação orçamentária as contas de Outras Receitas Correntes e Receitas de Capital. Em Outras Receitas

Correntes é possível considerar que essas retificações tenham ocorrido em virtude da infinidade de contas contábeis conforme ocorre para o grupo das outras despesas correntes, o que torna as previsões e execuções muito distribuídas. Para as Receitas de Capital as decisões ocorrem a nível estratégico considerando vários fatores internos e externos ocasionando assim as retificações orçamentárias.

#### 4.3 ANÁLISE ORÇAMENTO RETIFICADO X REALIZADO

Para a análise do retificado e as realizações deste momento orçamentário foram utilizados os anos de 2014, 2015 e 2016. O orçamento Retificado corresponde ao aumento ou diminuição do orçamento inicial, sendo este aprovado pelo Conselho Regional da Entidade.

No QUADRO 11, apresenta se as Despesas e Receitas, com o Retificado x Realizado.

QUADRO 11 - DESPESA E RECEITA - RETIFICADO X REALIZADO

DESPESAS			
Ano	Retificado	Realizado	Variação (%)
2014	356.500.000,00	328.477.236,96	-8%
2015	377.020.313,00	347.502.387,17	-8%
2016	365.706.369,00	322.475.410,17	-12%

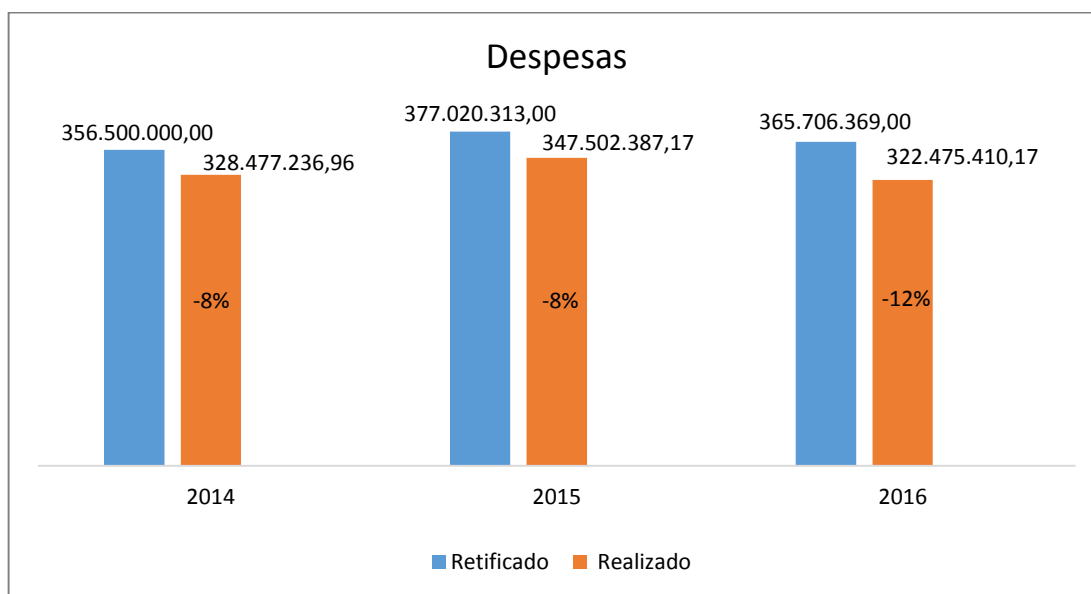
  

RECEITAS			
Ano	Retificado	Realizado	Variação (%)
2014	356.500.000,00	341.512.472,34	-4%
2015	377.020.313,00	359.551.888,36	-5%
2016	365.706.369,00	344.273.832,84	-6%

FONTE: Autora (2017).

A realização da despesa no ano de 2016 ficou 12% a menor do valor Retificado, para os anos de 2014 e 2015 este percentual foi 8% a menor do valor Retificado. Conforme ilustrado no GRÁFICO 3.

GRÁFICO 3 – RETIFICADO X REALIZADO - DESPESAS

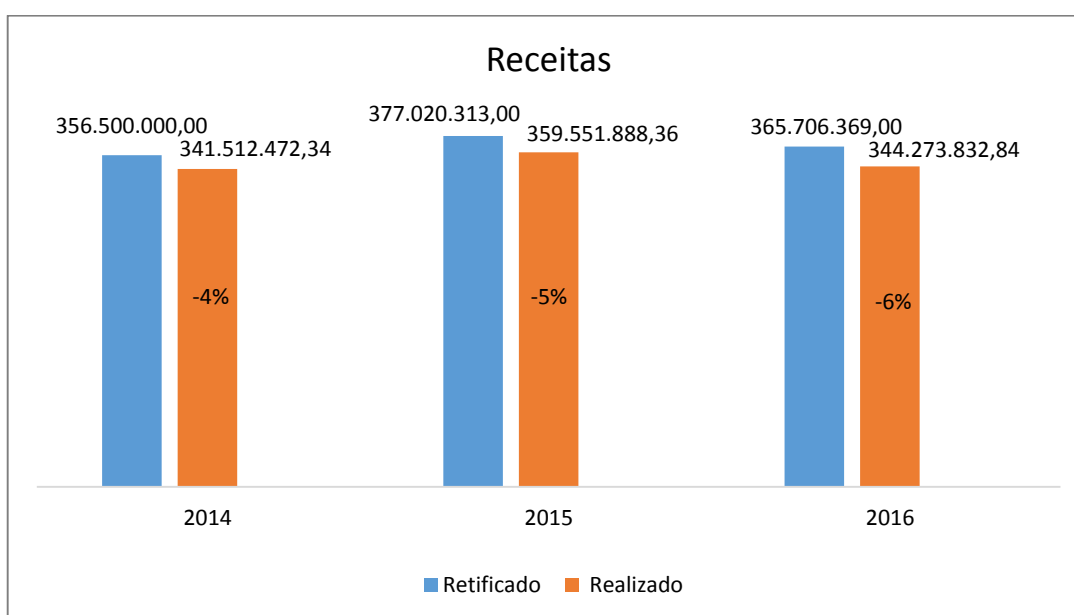


FONTE: Autora (2017).

Portanto pode se observar no gráfico acima, a variação das despesas nos anos de 2014, 2015 e 2016 para o período do orçamento retificado.

A realização da receita em 2016 foi 6% a menor do orçamento retificado, em 2015 a realização foi 5% a menor e em 2014 a variação ficou 4% a menor do valor retificado. Conforme ilustrado no GRÁFICO 4.

GRÁFICO 4 – RETIFICADO X REALIZADO - RECEITAS



FONTE: Autora (2017).

Portanto pode se observar no gráfico acima, a variação das receitas nos anos de 2014, 2015 e 2016 para o período do orçamento retificado.

Apresenta se no QUADRO 12 abaixo, as Despesas por grupos de Contas, do Retificado x Realizado.

QUADRO 12 - RETIFICADO X REALIZADO - GRUPO DE CONTAS - DESPESAS

DESPESA					
Grupo de Contas	Ano	Retificado	Realizado	(Realizado - Retificado)	Variação (%)
Salários e Encargos	2014	181.652.370,00	177.510.451,19	-4.141.918,81	-2%
	2015	195.607.398,61	188.384.715,72	-7.222.682,89	-4%
	2016	183.030.922,65	178.187.771,50	-4.843.151,15	-3%
Total: Salários e Encargos		560.290.691,26	544.082.938,41	-16.207.752,85	-3%
Outras Despesas Correntes	2014	148.177.352,47	136.965.948,19	-11.211.404,28	-8%
	2015	154.000.794,88	135.060.857,41	-18.939.937,47	-12%
	2016	153.716.112,70	128.781.608,76	-24.934.503,94	-16%
Total: Outras Despesas Correntes		455.894.260,05	400.808.414,36	-55.085.845,69	-12%
Investimentos	2014	26.670.277,53	14.000.837,58	-12.669.439,95	-48%
	2015	27.412.119,51	24.056.814,04	-3.355.305,47	-12%
	2016	28.959.333,65	15.506.029,91	-13.453.303,74	-46%
Total: Investimentos		83.041.730,69	53.563.681,53	-29.478.049,16	-35%
Total Geral	-	1.099.226.682,00	998.455.034,30	-100.771.647,70	-9%

FONTE: Autora (2017).

O grupo de contas de Salários e Encargos no ano de 2016 teve sua realização 3% a menor do valor retificado, no ano de 2015 o percentual foi de 4% a menor e em 2014 foi 3% a menor do valor previsto na retificação orçamentária.

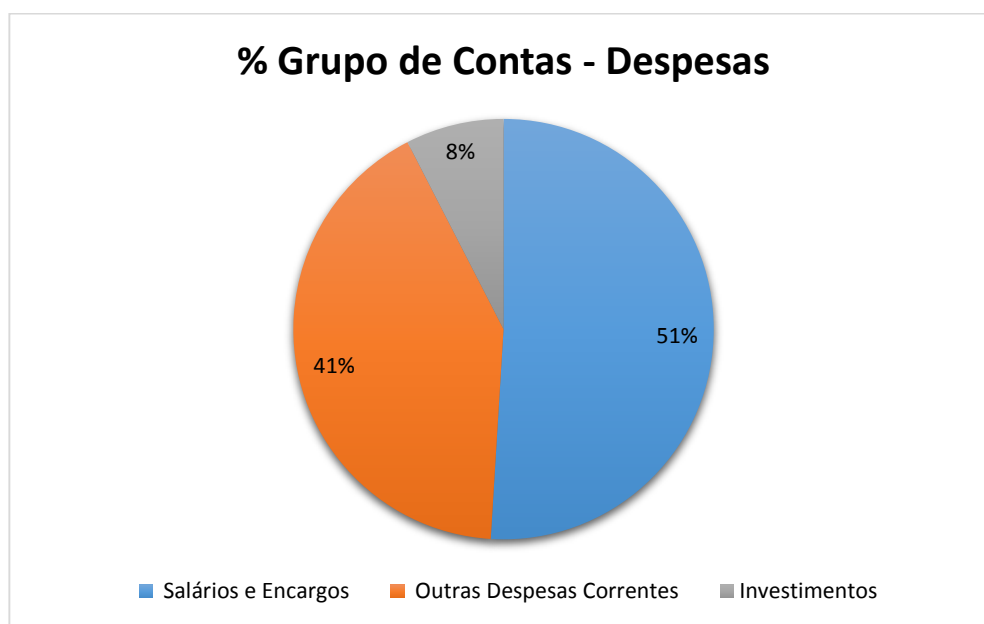
As Outras despesas correntes no ano de 2016, apresentaram uma realização 16% a menor sobre o valor retificado, ficando 12% a menor em 2015 e 8% a menor em 2014.

Os investimentos, foi o grupo de contas que apresentou maior disparidade entre o valor realizado x retificado no decorrer dos 3 anos, pois em 2016 seu realizado

foi 46% a menor que o valor retificado, em 2015 este percentual foi de 12% a menor e em 2014 sua realização ficou 48% a menor do valor previsto na retificação orçamentária.

No GRÁFICO 5, podemos observar a variação % no grupo de contas das despesas em relação ao total do valor previsto para o Retificado.

GRÁFICO 5 – % GRUPO DE CONTAS - DESPESAS



FONTE: Autora (2017).

O grupo de contas de Salários e Encargos representam 51% das despesas, sendo o grupo com maior vultuosidade, em seguida as Outras Despesas correntes com 41% e os Investimentos representado por 8% do valor total da Retificação Orçamentária da Entidade.

Demonstrando deste modo que o índice de Retificação Orçamentária dos Salários e Encargos é inferior ao demais grupos de contas das despesas.

No QUADRO 13 abaixo, apresenta se as Receitas por grupos de Contas, do Retificado x Realizado.

QUADRO 13 - RETIFICADO X REALIZADO - GRUPO DE CONTAS - RECEITAS

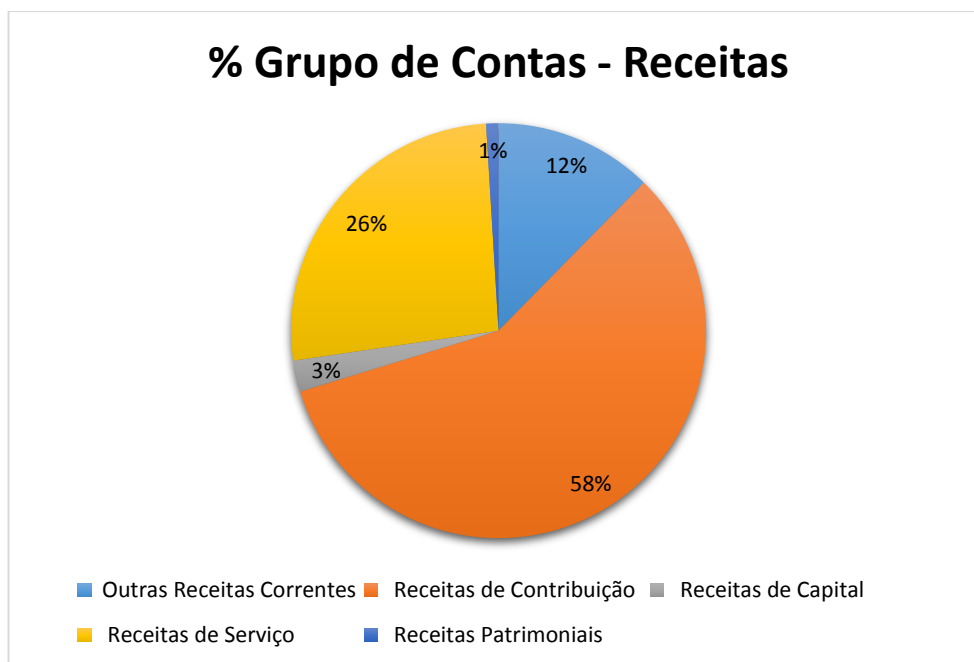
RECEITA					
Grupo de Contas	Ano	Retificado	Realizado	(Realizado - Retificado)	Variação (%)
Outras Receitas Correntes	2014	60.662.591,00	51.477.593,23	-9.184.997,77	-15%
	2015	49.133.432,37	39.929.854,15	-9.203.578,22	-19%
	2016	26.090.773,00	24.681.092,88	-1.409.680,12	-5%
Total: Outras Receitas Correntes		135.886.796,37	116.088.540,26	-19.798.256,11	-15%
Receitas de Contribuição	2014	204.389.875,00	206.803.890,02	2.414.015,02	1%
	2015	216.531.261,00	213.295.307,79	-3.235.953,21	-1%
	2016	215.457.405,00	212.836.378,13	-2.621.026,87	-1%
Total: Receitas de Contribuição		636.378.541,00	632.935.575,94	-3.442.965,06	-1%
Receitas de Capital	2014	4.000.000,00	0,00	-4.000.000,00	-100%
	2015	8.000.000,00	1.569.301,33	-6.430.698,67	-80%
	2016	14.741.314,00	848.500,00	-13.892.814,00	-94%
Total: Receitas de Capital		26.741.314,00	2.417.801,33	-24.323.512,67	-91%
Receitas de Serviço	2014	84.324.642,00	79.070.710,99	-5.253.931,01	-6%
	2015	99.861.723,66	99.333.965,10	-527.758,56	-1%
	2016	105.444.418,00	99.608.614,98	-5.835.803,02	-6%
Total: Receitas de Serviço		289.630.783,66	278.013.291,07	-11.617.492,59	-4%
Receitas Patrimoniais	2014	3.122.892,00	4.160.278,10	1.037.386,10	33%
	2015	3.493.895,97	5.423.459,99	1.929.564,02	55%
	2016	3.972.459,00	6.299.246,85	2.326.787,85	59%
Total: Receitas Patrimoniais		10.589.246,97	15.882.984,94	5.293.737,97	50%
Total Geral	-	1.099.226.682,00	1.045.338.193,54	-53.888.488,46	-5%

FONTE: Autora (2017).

Nas realizações Orçamentárias das Receitas comparadas com o Orçamento Retificado, se destacam com maior assertividade as Receitas de Contribuição, já os demais grupos apresentam variações diversificadas e não assertivas do valor retificado com o valor realizado.

No GRÁFICO 6, podemos observar a variação % no grupo de contas das receitas em relação ao total do valor previsto para o Retificado.

GRÁFICO 6 – % GRUPO DE CONTAS – RECEITAS



FONTE: Autora (2017).

O grupo de contas de Receitas de Contribuição representa 58% das receitas totais, sendo o grupo com maior vultuosidade, em seguida apresenta-se as Receitas de Serviços com 26%, seguido das Outras Receitas Correntes com 12%, as Receitas de Capital com 3% e as Receitas Patrimoniais representada por 1% do valor das receitas.

#### 4.4 ANÁLISE DO ORÇAMENTO SUPLEMENTAÇÃO ORÇAMENTÁRIA

Nos exercícios de 2014, 2015 e 2016 a Entidade não realizou Suplementação Orçamentária.

#### 4.5 PERCEPÇÃO DOS GERENTES E ANALISTAS SOBRE O ORÇAMENTO DA ENTIDADE

O principal objetivo da aplicação do questionário, era identificar a percepção dos Gerentes e Analistas sobre o planejamento orçamentário; a execução orçamentária; a retificação orçamentária e a gestão do orçamento.

Foi realizado um questionário com 10 questões, previamente elaboradas e aplicadas por meio de entrevistas, para a percepção e análise do conhecimento sobre

o assunto, onde participaram 5 Gerentes e 7 Analistas, os quais contribuíram para esta pesquisa.

Na sequência as respostas consolidadas serão apresentadas e comentadas.

Com relação ao questionamento sobre orçamento empresarial, ficou evidente pela resposta dos gerentes e analistas que corresponde ao planejamento das despesas, receitas e investimentos da Entidade.

A respeito do início do planejamento orçamentário anual, todos os entrevistados informaram que o prazo para início do Planejamento Anual da Entidade ocorre a partir do segundo semestre do ano anterior ao ano planejado, onde o objetivo é estabelecer o orçamento para o exercício seguinte.

Referente ao prazo de término do planejamento orçamentário, todos os participantes não tinham clareza quanto ao prazo de encerramento do planejamento orçamentário realizado na Entidade, pois as respostas foram diversos períodos e não ocorreram respostas iguais. Sendo deste modo importante ressaltar que a data para encerramento do planejamento orçamentário ocorre no mês de Setembro.

Questionados sobre a execução orçamentária e ao que corresponde, todos os gerentes e analistas relataram que refere-se à análise do valor orçado x realizado da Entidade.

Com relação ao responsável pelo controle da execução orçamentária, todos os participantes responderam que o responsável pelo controle da execução orçamentária é o Gerente da área, juntamente com a Gerência de Planejamento e Orçamento.

Referente à retificação orçamentária e quando ocorre, todas as respostas dos participantes foram unânimes, onde o período de retificação orçamentária se inicia no mês de março, onde o sistema é disponibilizado para os ajustes a serem realizados. É importante ressaltar que a entrega oficial da retificação orçamentária para o Departamento Nacional ocorre em maio.

Com relação ao objetivo da Retificação Orçamentária, as respostas se dividiram em dois grupos, onde no primeiro grupo três gerentes e quatro analistas entrevistados informaram que o objetivo deste momento orçamentário é a redistribuição orçamentária dos valores entre as contas contábeis. Para o segundo grupo composto por dois gerentes e três analistas a Retificação Orçamentária tem o objetivo de corrigir e readequar os números do orçamento inicial realizando ajustes não contemplados anteriormente.



Questionados quando ocorre a transposição orçamentária, as respostas para esta questão foram diversas, onde observou-se que os gerentes e analistas possuem dúvidas com relação a possibilidade de realizar a transposição de valores entre contas e qual período é permitida esta ação na Entidade. Ressalta-se que este procedimento orçamentário ocorre no mês de Janeiro.

Referente aos critérios da transposição orçamentária, por meio da análise das respostas dos participantes ficou evidente que não há entendimento sobre os critérios da Transposição Orçamentária. Sendo importante destacar que a transposição Orçamentária, é realizada entre as contas, e utiliza como critério não transpor valores entre despesas correntes e despesas de capital, não deve ultrapassar 25% conforme a categoria econômica da conta.

Questionados sobre quais são os obstáculos para o controle e gestão do orçamento, os gerentes e analistas responderam que a mudança de estratégia da Entidade, e os cenários externos variáveis dificultam a gestão orçamentária.

## 5 CONCLUSÃO

A presente pesquisa teve como objetivo analisar como o orçamento auxilia na gestão orçamentária de uma Entidade do Sistema “S” e apresentar como ocorrem os procedimentos orçamentários, demonstrando por meio dos grupos de contas o Orçado x Realizado do período de 2014 a 2016.

Com base no objetivo principal surgiram dois objetivos específicos que nortearam esta pesquisa: (i) Apresentar quais os grupos de contas do orçamento apontam maior diferença entre o orçado e o realizado. (ii) Identificar e comentar qual a importância da gestão orçamentária diante das projeções apresentadas nos anos de 2014 a 2016.

Para obter as respostas a essas questões, além da pesquisa bibliográfica, foi realizado uma análise dos dados Orçado x Realizado e elaborado um questionário composto por 10 questões, referente aos procedimentos orçamentários da Entidade.

Após a análise e comparação dos números orçado x realizado dos anos de 2014, 2015 e 2016, foi possível identificar que a variação dos percentuais é considerada pequena referente ao valor dos recursos movimentados.

As despesas com salários e encargos representam em torno de 51% das despesas totais, se comparada com outros grupos de contas, e a diferença entre o orçado e o realizado é mínima, demonstrando deste modo objetividade no planejamento orçamentário.

As Receitas de Contribuição representam 58% do total de receitas orçadas, e a variação percentual entre os três exercícios foi de apenas 1%, demonstrando deste modo assertividade na projeção deste grupo de contas.

Nos grupos de contas de outras despesas correntes, despesas com investimentos e outras receitas correntes, fica evidente a dificuldade da Entidade em orçar e realizar essas despesas e receitas devido a diversidade de contas, onde na análise dos três exercícios observa-se diversos ajustes de valores nestes grupos.

A gestão orçamentária se faz presente em todos os procedimentos orçamentários da Entidade do Sistema “S”, e por meio do Manual de Procedimentos Orçamentários Nacional, apresenta-se os prazos para o orçamento anual, a retificação orçamentária, a suplementação, a transposição de orçamento entre contas e a prestação de contas. Diante disto, a Entidade presta contas ao Departamento

Nacional, pois recebe recursos públicos, sendo deste modo fiscalizada pela Controladoria Geral da União e o Tribunal de Contas da União.

Embora com as obrigações orçamentárias a qual a Entidade do Sistema “S” se submete, embora seja diferente das empresas privadas e seu processo ser engessado, ela não limita os gestores na busca da gestão eficaz do orçamento, onde em todos os procedimentos orçamentários o gestor participa ativamente no planejamento orçamentário respectivo a sua Unidade.

A importância da gestão orçamentária diante das projeções apresentadas nos exercícios analisados, evidencia a assertividade dos orçamentos apresentados, onde a Entidade conseguiu alcançar os resultados planejados, não gastando mais do que o valor arrecadado. Neste sentido, foi atendida a proposta deste projeto de monografia, considerando a importância do estudo para a minha formação profissional e acadêmica.

Visto a importância do Orçamento e do Planejamento Orçamentário nas empresas, cabe destacar que o assunto não foi esgotado e que outros elementos sobre o tema podem ser levantado. Como sugestões de estudos futuros: ampliar os estudos e aplicabilidade do orçamento e do planejamento em empresas de médio e grande porte.

## REFERÊNCIAS

- BATALHA, S. F. **Monografia Tema Sesi e Senai Entidades Parasindicaís Regime Jurídico e Natureza de Seus Contratos**. Instituto Brasileiro de Direito Público - IDP, Brasília, 2009.
- BEUREN, Ilse Maria. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- BRASIL. Conselho Nacional (2013). **Manual de Procedimentos Orçamentários**. Brasília, DF, 2013.
- CGU. **Entendimentos do Controle Interno Federal Sobre a Gestão dos Recursos das Entidades do Sistema “S”**. Brasília: Controladoria Geral da União, 2013.
- CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração**. 6. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.
- CHAGAS, Milton J. R.; ARAUJO, Aneide O. Orçamento Empresarial como Ferramenta de Auxílio à Gestão: Um Estudo Empírico nas Indústrias de Calçados da Cidade de Campina Grande - PB. **REUNIR – Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**. n. 3. v. 3. Edição Especial, p. 1-21, 2013.
- CRUZ, Flávio da. **Contabilidade e Movimentação Patrimonial do Setor Público**. Rio de Janeiro: Ed. do autor, 1988.
- FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- LEITE, R. M. et al. Orçamento empresarial: levantamento da produção científica no período de 1995 a 2006. 2008. **Revista Contabilidade & Finanças**. São Paulo, n. 47, p. 56-72, 2008.
- LUNKES, Rogério João. **Manual de Orçamento**. São Paulo: Atlas, 2003.
- LUNKES, Rogério João. **Manual de orçamento**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças. **Planejamento Estratégico: Conceitos, Metodologia, Práticas**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- PADOVEZE, Clóvis L. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- PADOVEZE, Clóvis L.; TARANTO, Fernando C. **Orçamento empresarial: novos conceitos e técnicas**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2009.

SÁ, Carlos Alexandre; MORAES, José Rabello. **O Orçamento Estratégico**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2005.

SANVICENTE, Antonio Zoratto. **Orçamento na administração de empresas**. São Paulo: Atlas, 2000.

SANVICENTE, Antônio Zoratto e SANTOS, Celso da Costa. **Orçamento na administração de empresas: planejamento e controle**. São Paulo: Atlas, 1995.

SECRETARIA DA FAZENDA. **Manual do gestor público: um guia de orientação ao gestor público**. 2 ed. Porto Alegre: Companhia Rio-Grandense de Artes Gráficas (CORAG), 2011.

SILVA, Lino M. **Contabilidade Governamental**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

TUNG, Nguyen H. **Orçamento Empresarial no Brasil**. São Paulo: Edições, 1983.

WELSCH, Glenn A. **Orçamento Empresarial**. São Paulo: Atlas, 1996.

WELSCH, Glenn A. **Orçamento empresarial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ZDANOWICZ, José Eduardo. **Orçamento Operacional**. Porto Alegre: Sagra, 1984.

## APÊNDICE 1 - QUESTIONÁRIO

- Orçamento

1. O que você entende por orçamento empresarial?

- Planejamento Orçamentário

2. Quando se inicia o planejamento orçamentário anual?

3. Quando se finaliza o planejamento orçamentário?

- Execução Orçamentária

4. O que é execução orçamentária?

5. Quem é o responsável pelo controle da execução orçamentária?

- Retificação Orçamentária

6. Quando ocorre a Retificação Orçamentária?

7. Qual o objetivo da Retificação Orçamentária?

- Transposição Orçamentária

8. Quando ocorre a Transposição orçamentária?

9. Quais os critérios da Transposição orçamentária?

- Controle e Gestão Orçamentária

10. Quais são os obstáculos para o controle e gestão do orçamento?